بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:

مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220)من وجهة نظر معدي القوائم المالية

Kuwaiti Auditors Extent of Adherence with the Requirements of Quality Assurance Control under International Standard No. (220)From The Point Of View Offinonciol List Editors

إعداد الطالب

حمد عبدالله مطلق المهمل

الرقم الجامعي 0620504026

إشراف

الدكتور / سليمان حسين البشتاوي(رئيسي)

الدكتور / حسين علـى الزيـود (مشارك)

1430هـ 2009 م



جامعة آل البيت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة
برنامج الماجستير

رسالة ماجستير بعنوان:

مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية

Kuwaiti Auditors Extent of Adherence with the Requirements of Quality Assurance Control under International Standard No. (220)from The Point Of View Offinonciol List Editors

إعداد الطالب

حمد عبدالله مطلق المهمل

إشراف

الدكتور/ سليمان حسين البشتاوي (رئيسي)

الدكتور/ حسين على الزيود (مشارك)

أعضاء لجنة المناقشة

ا لتو قيلع كتور/ سليمان حسين   مشرفاً

2. ا لد بشكتتواوي/ حسين على   موشررئفياً سماً شدار.كاً.........................

3. ا لزيدكتور/ نزار فليح   عضواً ....

4. ا لد بكتوري/ غسان فلاح   عضواً ....

5. ا لمدطكتاورن/ جمال عادل   عضواً ....

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلّية إدارة المال والأعمال في ا لبيت جامعة آل نوقشت وأوصي بإجازتها بتاريخ 21/ 5/ 2009 م .

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى

(رب هب لي حكماً وألحقني بالصالحين، واجعل لي لسان صدق في الآخرين، واجعلني من ورثة جنة النعيم)

صدق الله العظيم

سورة الشعراء، آية رقم (**83**، **85**)

الإهـــــداء

إلى روح والدي رحمه الله

والى نبع المحبة الى الحنون

الغالية الى امي

اطال الله في عمرها

إلى وطني الحبيب الكويت

الباحث

شكـر وتقديـر

في تضرع وخشوع يتوجه الباحث إلى الله تبارك وتعالى بالشكر والثنـاء، إذ سـأله العون فأعانه وسأله التوفيق فوفقه، وألهمه الصبر حتى اكتمل هذا العمل المتواضع فلهُ الحمد من قبلُ ومن بعد.

والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمةً للعالمين

عرفاناً لصاحب الفضل في الوصول إلى هذه الرسالة فإن الباحث يتقدم بجزيل الشكر وأسمي آيات العرفان والتقدير وفائق الاحترام إلى الدكتور الفاضل **سليمان حسين البشتاوي** على نبله وكريم أخلاقه وتفضله بقبول تحمل عناء الإشـراف علـى هـذه الرسالة والدكتور الفاضل **حسين علي الزيود** الـذي بفـضل توجيهاتـه السديدة و جهوده وملاحظاته القيمة والتي كان لها بالغ الأثر في إنجاح هذه الرسالة.

وذات معاني الشكر والتقدير السادة أعضاء لجنة المناقشة وهم:

الـدكتور الفاضـل **نـزار فـيلح البلـداوي** و الـدكتور الفاضـل **غـسان فـلاح مطارنـه** و الـدكتور الفاضـل **جمـال عـادل الـشرايري** ، والـذين تشرُفتُ بقبولهم مناقشة وإثراء هذه الرسالة.

الباحث

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

قائمة الرموز الواردة في الدِّراسة

الرمز	المضمون باللغة الإنجليزية	المضمون باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيِّن
IFAC	International Federation of Accountants.	الإتحاد الدولي للمحاسبين
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales.	معهد المحاسبين القانونيِّن في إنكلترا وويلز
ASB	Auditing Standard Board.	مجلس معايير التدقيق
SAS	Statement on Auditing Standards.	نشرة معايير التدقيق
ISA	International Standard of Auditing.	معيار التدقيق الدولي
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.	المبادئ المحاسبيَّة المقبولة قبولاً عاماً
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards.	معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً
SPSS	Statiststical Packages for Social Sciences.	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعيَّة

ملخص الدّراسة باللغة العربيّة

مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية

إعداد:

حمد عبدالله مطلق المهمل

إشراف:

الدُّكتور/ سليمان حسين البشتاوي

الدكتور/ حسين الزيود

هدفت هذه الدَّراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية. قام الباحث بتغطية الجانب النظري للدِّراسة من خلال المسح المكتبي للكتب والدوريَّات والمواقع الإلكترونيَّة والقوانين والتعليمات ومعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة، أما الجانب العملي للدِّراسة فقد تمَّ تغطيته من خلال تصميم استبانه تم توزيعها على عينة عشوائية من معدي القوائم المالية في الشركات [illegible] الكويتية، حيث تم توزيع 175 [illegible] 152 [illegible] بنسبة 87% [illegible] واختبار (One Sample T-Test)، وتم التوصل إلى النتائج الآتية:

1. [illegible] الأخلاقية [illegible] 138 [illegible] 78.8%. الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في
2. [illegible] (220) [illegible] 84.8% [illegible] معيار المراجعة الدولي رقم (220)
3. [illegible] 78% [illegible] الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في
4. [illegible] (220) [illegible] 80.2% [illegible] معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغت نسبة الالتزام 85%.

وفي ضوء تلك النتائج قدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها الآتي:

1. ضرورة الاستمرار التزام مكتب المراجعة بالمتطلبات القانونية الواجب مراعاتها عند أداء أعمال المراجعة مثل تلك الواردة بقانون الشركات
2. اولا قدنامذورار بضرورة وضع انظمة للرقابة الداخلية التي تضمن جودة الاداء
3. قيام المراجع الخارجي بزيارات متكررة للمنشأة محل المراجعة والفحص الجيد لنظام الرقابة الداخلية وإطلاع المسؤولين في المنشأة محل المراجعة على
4. أهمية استخدام الحاسب الآلي والأساليب الحديثة في عملية المراجعة.

الفصل الأول

التمهيدي

- مقدمة.
- مشكلة الدِّراسة.
- أهمِّية الدِّراسة.
- أهداف الدِّراسة.
- فرضيَّات الدِّراسة.
- منهجِّية الدِّراســـة.
- مجتمع وعينة الدراسة.
- الدِّراسات السّابقة.
- التعريفات الإجرائيَّـــة.
- الهيكلْ التنظيمي للدِّراسة.

مقدمة:

لكل مهنة قواعدها وأصولها ومهنة المراجعة كغيرها من المهن لها قواعدها وأصول ممارستها التي يلتزم أعضاء المهنة بها عند أدائهم المهني لتحقيق الهدف من المراجعة في إضفاء الثقة على القوائم المالية وذلك حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد على ما تقدمه مهنة المراجعة من خدمات. ولقد اهتمت عدد من الدول بالمهنة كالولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا واليابان واستراليا وكندا وألمانيا حيث تبنت مجموعة من معايير المراجعة ، كما ازداد هذا الاهتمام في بعض الدول استجابة للضغوط على المهنة بضرورة تطويرها فاهتمت بجودة الأداء المهني للمراجع حيث اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في 1979م معايير وبرامج للرقابة على جودة الأداء المهني وأصدر معهد المحاسبين القانونيين في (إنجلترا) و(ويلز)(ICAEW) في 1991م معايير وبرنامج الرقابة على جودة الأداء[1].

وتعرف الرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً معايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني Ethical Conduct Rules الصادرة عن الجمعيات المحاسبية[2].

والمطلع لوضع مهنة المحاسبة والمراجعة في دولة الكويت يلاحظ ما تعانيه المهنة من ضعف وعدم اهتمام سواءً فيما يتعلق بدور المنظمات المهنية مثل جمعية المحاسبين القانونيين الكويتيين وديوان المحاسبة أو القوانين والإرشادات واللوائح المالية المتعلقة بذلك وما قد تتطلبه تلك القوانين من تطوير أو جهات مشرفة على تطبيقها، ولذلك كان من الضروري القيام بالدراسات والأبحاث في مجال جودة مراجعة الحسابات نظراً لما يمثله هذا الموضوع من أهمية خاصة في ظل الوضع الحالي الذي تعيشه المهنة في الكويت.

---

[1] أبوالعـزم، فهيم (أ) "**مفهوم جودة المراجعة**" *مجلة المحاسبة* – العدد (25):24–27؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (2000) ص27.

(2)الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة،الاتحاد الدولي**"، ترجمة جمعية مجمع المحاسبين القانونيين (الأردن)،(2007). ص 248

ولذلك تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على مدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية، في دولة الكويت والذي ينص على "رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية" (والنافذ المفعول من بداية 15 يونيو 2005) لاسيما ان مراجعي الحسابات يمارسون أداءهم المهني دون وجود معايير محلية يلتزمون بتطبيقها ودون وجود أطر محددة للرقابة على الجودة وقياسها.

مشكلة الدراسة:

مع تزايد الأزمات التي يمر بها النشاط الاقتصادي العالمي في الفترة الأخيرة وانهيار بعض الشركات ذات الثقل الاقتصادي الكبير، وارتباط هذا الانهيار بأخطاء أو غش في حسابات تلك الشركات، وتلقي كبرى مكاتب المحاسبة والمراجعة اللوم إما على المشاركة في الغش والأخطاء أو على عدم الكشف عن تلك الأخطاء. ثارت تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية للشركات، وحول مدى جودة مخرجات عملية المراجعة الخارجية على الحسابات فعلى سبيل المثال كان من بين أسباب انهيار شركة "إنرون" الأمريكية عام 2001م قيام مراجع حسابات الشركة بالجمع بين أعمال المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية بالإضافة إلى أخطاء وغش في حسابات الشركة بمبالغ كبيرة. وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور في مدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220)من وجهة نظر معدي القوائم المالية، من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل:(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220)؟

2. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220) ؟

3. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220)؟

4. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) ؟

أهمية الدراسة:

أن التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة ،وفي معايير وأساليب الرقابة على جودة المراجعة في مختلف دول العالم يحتم على مهنة المراجعة في الكويت أن تواكب تلك التطورات، وأن تأخذ في اعتبارها أهمية تحقيق جودة المراجعة والرقابة عليها لضمان الارتقاء بالمهنة ،وتدعيم مكانتها.

وبتركيز الدراسة على رقابة الجودة في مكاتب المراجعة فأنها تسلط الضوء على المستوى المهني والأنظمة والإجراءات التي تتبعها المكاتب في أداء مهنة المراجعة والتي تساعد المهتمين بمهنة المراجعة في الكويت من أكاديميين ومهنيين ومستخدمي القوائم المالية (مستثمرين ودائنين و جهات حكومية) من التعرف على أداء هذه المكاتب، والمعوقات التي تحول دون تطبيق المكاتب لرقابة جودة المراجعة كلياً أو جزئياً. مما يسهم في زيادة الثقة في مهنة المراجعة والخدمات التي تقدمها وتبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الآتي:

1- تعد اول دراسة في دولة الكويت تهتم بدراسة مدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية حسب علم الباحث.

2- تكتسب الدراسة أهمية إضافية كونها تبحث في موضوع بالغ الأهمية في مجال المراجعة طالما اهتمت به المنظمات المهنية والجهات المختصة والباحثين لا سيما في الدول المتقدمة حيث أصدرت المعايير المتعلقة بجودة أعمال المراجعة في تلك الدول.

3- تأتي هذه الدراسة بوصفها خطوة سائرة في طريق استكمال ما بدأته الدراسات السابقة آخذه بعين الاعتبار التطورات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية وخصوصية البيئة الكويتية كون دولة الكويت تعتمد معايير التدقيق الدولية لعدم وجود معايير محلية.

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية وذلك من خلال التعرف على الآتي:

1- التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل:(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

2- التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220).

3- التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

4- التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

5- الخروج بتوصيات ومقترحات تسهم في تشجيع مكاتب المراجعة على تطبيق الرقابة على جودة المراجعة وبما يعزز الثقة بمهنة المراجعة في دولة الكويت.

فرضيات الدراسة:

من خلال أهداف الدراسة وتساؤلاتها يمكن صياغة الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

الفرضية الثانية: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220).

الفرضية الثالثة: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

الفرضية الرابعة: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وأسلوب تحليل المحتوى عند تغطية الجانب النظري، من خلال جمع المعلومات والبيانات الثانوية بالرجوع إلى الكتب والدوريات والمقالات الالكترونية والنشرات المتخصصة ومعايير المحاسبة الدولية والقوانين والتشريعات ذات العلاقة بينما تـــم تغطية الجانب الميداني من خلال تصميم استبانه تخدم أهداف الدراسة حيث قمنا بتوزيعها على الفئات المستهدفة وذلك للحصول على إجابات المستجيبين والذي تم بموجبها اختبار الفرضيات وصولاً للنتائج ثم التوصيات .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الكويتية المدرجة في سوق الكويت المالي والبالغ عددها (188) تم اختيار عينة عشوائية ممثلة من كل القطاعات من هذه الشركات. حيث تم توزيع (175) إستبانة على (150) شركة مساهمة كويتية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدم في الدراسة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة واستخراج قيم التكرارات والانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية واختبار فرضيات الدراسة.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة (أبو صيام ،2009) [1] بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة أعمال مكاتب التدقيق في الأردن"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم الجودة ومعاييرها وأساليب قياسها بشكل عام وعلى أهمية التزام مكاتب التدقيق في الأردن بهذه المعايير .وذلك من خلال دراسة العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية الخاصة وتلك المرتبطة بالبيئة الخارجية الخاصة والعامة بهدف تحليل المتغيرات الفرعية لهذه العوامل وبيان أثرها في جودة أعمال مكاتب التدقيق في الأردن.

وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية الخاصة هي أكثر العوامل تأثيرا . كما أوضحت الدراسة التزام مكاتب التدقيق بضوابط الرقابة على جودة أعمالها ، وتمثل الضابط الرقابي الأكثر التزاما بالتفتيش ، في حين تمثل الضابط الرقابي الأقل التزاما بالمتطلبات المهنية .

2. دراسة (التويجري والنافعابي،2008) [2] بعنوان " جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"

هدفت إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر.

توصلت الدراسة إلى أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة .

الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

---

(1) أبو صيام ،يوسف إبراهيم "**العوامل المؤثرة في جودة أعمال مكاتب التدقيق في الأردن**"، (2009)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن

[2] التويجري ، عبدالرحمن على . والنافعابي ،حسين محمد " **جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليليه للعوامل المؤثره من وجهة نظر المراجعين** " .مجلة جامعة الملك عبدا لعزيز، المجلد 22، العدد 1.ص 219-255.(2008).

الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية .أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي:

١- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل ،

٢ -أتعاب المراجعة، ٣ -السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت الدراسة وجود فروق جوهرية بينا لتأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع .كذلك تبين من

نتائج التحليل أن عدد من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي : نوع وظيفة المراجع ، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

3- دراسة (الضلعي2004) (1) ، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن :دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في اليمن لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهميتها ، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة .

وقد اعتمد الباحث على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانه حيث وزعت على مكاتب تدقيق الحسابات في العاصمة اليمنية صنعاء وبلغ عددها(33) .

وتوصل إلى النتائج التالية كان أهمها:

1-يوجد لدى مكاتب التدقيق في اليمن إدراك كافي لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهمية تطبيقه.

2- لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.

3- تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.

وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في اليمن ، ومن أهم هذه التوصيات ،الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات في اليمن وبمدققي الحسابات ورفع مستواهم المهني وإعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق للرقي بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق في اليمن.

---

(1) الضلعي ، وهيب"مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن :دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2004

4-دراسة (احمد، 2003)[1] بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق"

وهدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر كل المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين، وكذلك تحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل عينة، واختبار وجود أي اختلاف بين أراء المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة خاصة لجمع البيانات الأولية اللازمة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثراً واضحاً لمتغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر جميع الفئات المشاركة، وكان أكثر المتغيرات هي تلك العوامل الخاصة بفريق عمل المراجعة وبنسبة تأثير 83,2% والعوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته وبنسبة تأثير 78,1% والعوامل الخاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على تنفيذ عمليات المراجعة وبنسبة تأثير 76,8% والعوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة وبنسبة تأثير 65,1%، كما أظهرت استنتاجات الدراسة إلى أهمية إلمام فريق العمل بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية والتزامهم بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية، إضافة إلى ضرورة توافر الخبرة المهنية لهم بطبيعة نشاط العميل وصناعته، الأمر الذي يساهم في زيادة مقدرة المدقق لاكتشاف الأخطاء والانحرافات لدى تدقيق القوائم المالية للشركات،وبالتالي يرفع من جودة أعمال التدقيق إلى المستوى المطلوب في الأردن .

5-دراسة (حميدات، 2002): [2] بعنوان "تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، والى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة وبعض الخصائص المرتبطة بمكتب المراجعة وشملت تلك العوامل (حجم مكتب المراجعة، عدد العملاء الذين يقوم المكتب بتدقيق حساباتهم، فترة الاحتفاظ بالعميل،

---

[1] أحمد ،زياد جمال "**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق**"، (2003)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

[2] حميدات، محمد "**تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها**"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، (2000).

ارتباط المكتب مع شركة تدقيق دولية) والى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة وبعض الخصائص المرتبطة بالعميل (حجم العميل، الوضع المالي للعميل، حجم النمو في المبيعات، نسبة المديونية).

خلصت الدراسة إلى أن مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب تدقيق حسابات الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية حيث زاد مستوى جودة المراجعة عن (70%) من هذه الشركات، وأن مستوى جودة تدقيق الحسابات يختلف باختلاف حجم مكتب المراجعة وحجم العميل والوضع المالي للعميل. كما وجدت أنه لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة وكل من فترة الاحتفاظ بالعميل وارتباط مكاتب المراجعة مع شركات تدقيق دولية ومعدل النمو لدى العميل ونسبة المديونية له.

6- دراسة (طلبة، 1997)[1] **بعنوان "قياس أثر بعض العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان".**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير الخبرة العلمية والعملية للمراجع وتأثير الفترة التي يظل فيها مراجع الحسابات مراجعاً لحسابات نفس العميل، ونسبة الأتعاب التي يتقاضاها، وأثر المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثر مراجعة النظير وعدد الساعات التي يقضيها المراجع في عملية المراجعة على جودة أدائه حيث قام الباحث بتوزيع (70) استبانه على عينة من المدققين القانونيين المزاولين المهنة.

خلصت الدراسة إلى أنة توجد عوامل تؤثر تأثيرا ايجابياً في مستوى الجودة مثل التأهيل العلمي والعملي للمدقق، ومراجعة النظير، وساعات المراجعة.

وتوجد عوامل توثر تأثيرا سلبياً في مستوى الجودة مثل عدد سنوات المراجعة والأتعاب والمنافسة، أي كلما زادت هذه العوامل أدى ذلك إلى نقصان الجودة وعلى العكس إذا نقصت هذه العوامل أدت إلى زيادة الجودة.

---

[1] طلبة،" علي **قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات** "، مجلة الإداري، العدد 96، يونيو (1997)، ص ص 13- 37.

7-دراسة (لطفي، 1996) [1] بعنوان " العوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية ".

هدف الدراسة إلى معرفة العوامل والخواص المؤثرة في جودة أداء عملية المراجعة من وجهة نظر المدققين والمعدين والمستخدمين للقوائم المالية في جمهورية مصر العربية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج يتمثل أبرزها في :-

- هناك صفات وخواص عديدة تزيد من جودة المراجعة (إلمام فريق المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة)، كما أن هناك صفات قد تقلل من جودة تكلفة العملية (أداء إجراءات المراجعة في ضوء تكلفة تلك الإجراءات).
- هناك خمسة عوامل تسهم بشكل جوهري في جودة عملية المراجعة.:-
  - الخبرة العملية لفريق المراجعة مع العميل.
  - الخبرة المهنية بصناعة أو نشاط العميل.
  - استجابة مكاتب المراجعة لاحتياجات العميل.
  - التزام مكاتب المراجعة بمعايير المراجعة.
  - التزام مكاتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة.
- أن العوامل الأكثر أهمية من وجهة نظر المجموعات الثلاث (المدققين والمعدين والمستخدمين) هي تلك العوامل الأكثر ارتباطا بشكل وثيق مع خصائص أعضاء فريق المراجعة أكثر من الخواص المرتبطة بمكتب المراجعة.

---

(1) لطفي، أمين السيد "**دراسة اختباريه للعوامل و الخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية**" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة،(1996)، ص ص 1433- 1479.

8-دراسة (الحميد، 1995) [1] بعنوان " خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص جودة المراجعة في السعودية من وجهة نظر مقدم الخدمة، وطالبها، والمستفيدين منها، وكذلك تسليط الضوء على اختلاف أو اتفاق تصور كل فئة على حدة حول تلك الخصائص.

وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركين حددوا خصائص جودة المراجعة وتم ترتيب الخصائص العشر الأولى منها بحيث حصلت خاصية توفر النزاهة والأمانة في شريك المراجعة على المرتبة الأولى وحصلت خاصية إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة والمراجعة على المرتبة الثانية، وحصلت خاصية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة على المرتبة التاسعة، مما يدلل على أهمية الخاصية وأثرها على جودة مهنة المراجعة باحتلالها المرتبة التاسعة بين خمسين خاصية.

ثانياً: الدراسات الانجليزية:

1- (دراسة Nashwa 2004)(2) " تغيير المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة

هدفت هذه الدراسة إلى إن هناك انتقادات موجهه إلى مهنة مراجعة الحسابات مطالبة بالتغيير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة والذي تؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم وفساد حيادهم واستقلالهم .إن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتفق مع الرأي الذي يطالب لتغيير الإلزامي للمراجع بالرغم من انه سوف يكون مكلف وزيادة عدد عمليات المراجعة لدى شركات ومكاتب المراجعة كما سيؤدي إلى فشل التقارير المالية إن قانون ساربينز أو وكسلي المتعلق بفساد الشركات المساهمة الامريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مراجعيها كل خمس سنوات .

---

(1) الحميد، عبد الرحمن "**خصائص جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية**" *مجلة الإدارة العامة* – المجلد 35 – العدد 3 : (1995)405 ص معهد الإدارة العامة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية).

(2) Nashwa George **"Auditor Rotation and The Quality of Audits"** The CPA Journal,(Dec,2004),Vol.(74), No.(12),PP.4-22.

2 – دراسة (2000 Krishnan Schauer and poul) [1] بعنوان "العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة للمنشات غير الهادفة للربح"

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح، وأجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، وتم قياس جودة المراجعة من خلال التزام المنشآت بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)، وتم قياس حجم مكتب المراجعة من خلال عدد المدققين المؤهلين في كل مكتب تدقيق على حدة.

واعتمدت الدراسة الميدانية على نموذج لقياس جودة المراجعة، تم تطبيقه على 164 شركة ومكتب المراجعة التي تقوم بتدقيق حساباتها وعددها 12 مكتبا وتوصلت الدراسة إلى:-

- أن عملية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية تزداد كلما كبر حجم مكتب المراجعة.
- هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة تدقيق الحسابات.
- هناك علاقة إيجابية بين حجم العميل والوضع المالي له وجودة المراجعة.

-هناك علاقة سلبية بين ثروة العميل (رأس المال العامل مقسوما على الإيرادات السنوية) وجودة المراجعة.

-هناك علاقة بين اشتراك مكتب تدقيق الحسابات ببرنامج مراجعة الزميل وجودة المراجعة.

3- دراسة (2000 Alam and Hoffman) [2] بعنوان " فعالية برنامج مراجعة المنافس في تطوير جودة المراجعة"

هدفت الدراسة إلى اختبار فعالية برنامج مراجعة المنافس في تطوير جودة المراجعة، من خلال تأثره بمجموعة من المقومات. ولهذا الغرض ركزت الدراسة على المقاييس المادية لفاعلية برنامج مراجعة المنافس على أداء المهنة والعمليات وتحقيق الأهداف.
وتوصلت الدراسة إلى أن برنامج مراجعة المنافس أسهمت في تطوير أداء مهنة المراجعة وأسهمت في التطوير الذاتي للمدققين.

وأوصت الدراسة، بان على مدراء المراجعة الطلب من مدققيهم أن يخضعوا لبرنامج مراجعة الزميل دورياً، وعلى المدققين الجدد تقديم ملخص لنتائج آخر برنامج مراجعة الزميل.

---

[1] Krishnan Dogen, and Schauer, Poul, **"The Differentiation of Quality among Auditors Evidence From The Not- For- Profit Sector"** Auditing, Full (2000), Vol 19, issu2,PP9-28

[2] Alam and Hoffman, "Perceptions of the Peer Review Program of the Accounting Profession : Implications for Management ", **Journal of Managerial Issues**, Winter (2000), Vol 12, issue 4, PP408-426.

4 - دراسة (1998Colbert Gary and Murray)[1] بعنوان " العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب التدقيق".

هدفت هذه الدراسة إلى : اختبار العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة، ودراسة مدى تطور درجة تقييم مراجعة الزميل مع تعاقب عملية المراجعة، والتعرف على مدى اختلاف درجة تقييم مراجعة الزميل لنظام رقابة الجودة باختلاف مكتب المراجعة الذي يقوم بمراجعة الزميل.

حجم مكتب المراجعة (وفقا لعدد المحاسبين القانونيين)،وعدد المرات التي خضع فيها المكتب لبرنامج مراجعة الزميل، والجهة التي تنفذ برنامج مراجعة الزميل (هل تتبع الولايات أو AICPA).

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة.

هناك علاقة إيجابية بين عدد مرات مراجعة الزميل ودرجة تقييم جودة المراجعة.

أن جودة المراجعة زادت بتحويل الإشراف على عملية مراجعة الزميل من AICPA إلى المنظمات المهنية في كل ولاية.

[1] Colbert Gary, and Murray, Dennis, **"The Association Between Auditor Quality and Auditor Size" Journal of Accountancy**, (1998), Vol, 13, PP135-150.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1. تعد أول دراسة تهتم بمدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي (220) في الكويت في حدود معرف الباحث.
2. بالنظر إلى الدراسات السابقة نجد أنها تعنى بالخصائص والعوامل المحددة لرقابة الجودة في المراجعة أما هذه الدراسة فتهتم بدراسة وقياس مدى التزام مراجعي الحسابات بتطبيق رقابة الجودة عن أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220)من وجهة نظر معدي القوائم المالية.
3. تتعمق هذه الدراسة بالتحليل والاختبار والمناقشة لمعيار المراجعة الدولي رقم (220) تحديداً.

التعريفات الإجرائية:

الرقابة على جودة أعمال المراجعة: هي الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة ، تعكس دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية ، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه"[1].

نظام رقابة الجودة: الإجراءات التي تمنح مكاتب المراجعة قناعة معقولة بأن أفراد المكتب ملتزمون بالمعايير المهنية ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب.

مراجعة رقابة الجودة للعملية: هي عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير المراجعة للأحكام الهامة التي أجراها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل لها لوضع تقرير المراجع[2].

شريك العملية: هو الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن عملية المراجعة وأداءها وعن تقرير المراجع الذي يصدره نيابة عن الشركة والذي له الصلاحية المناسبة من هيئة مهنية أو قانونية أو تنظيمية[3].

الهيكل التنظيمي للدراسة:

اشتملة هذه الدراسة على أربعة فصول يتناول الفصل الأول الإطار التمهيدي للدراسة والدراسات السابقة وتناول الفصل الثاني الإطار النظري ضمن ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول مفهوم وأهمية وتطور رقابة الجودة ويتناول المبحث الثاني محددات جودة المراجعة ورقابة الجودة ، المبحث الثالث يتناول رقابة الجودة على أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم (220) وتناول الفصل الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات، ويأتي أخيراً الفصل الرابع ليتناول النتائج والتوصيات.

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "**مراقبة جودة أعمال التدقيق**"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 81، تشرين الثاني-كانون أول، (1993) ، ص ص 28-33.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة،الاتحاد الدولي**"، مرجع سابق .

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة،الاتحاد الدولي**"، مرجع سابق .

الفصل الثاني

الإطار النظري

- المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة.
- المبحث الثاني: محددات جودة المراجعة ورقابة الجودة
- المبحث الثالث: رقابة الجودة على أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم (220).

المبحث الأول

ماهية جودة المراجعة

2-1-1: أسباب الاهتمام بدراسة جودة المراجعة:

تأثرت مهنة المراجعة في الفترة الأخيرة بعدد من الظواهر تناولها العديد من الباحثين والمهتمين في مجال المراجعة لدراسة أثرها على مستقبل مهنة المراجعة وجودة عمل مراجع الحسابات، وكانت تلك الظواهر من أهم أسباب دراسة جودة المراجعة. وسوف نركز فيما يلي على أهم تلك الظواهر وهي فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وظاهرة المنافسة بين مكاتب المراجعة. كما نتناول العوامل الأخرى التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بجودة المراجعة.

1- فجوة التوقعات في بيئة المراجعة:

أدت الانتقادات الشديدة لمهنة المراجعة في العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا إلى الإحساس بوجود فجوة في التوقعات وإلى قيام المنظمات المهنية بالعديد من الدراسات من بين هذه الدراسات دراسة لجنة " كوهين" التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1978م حول مسؤوليات المراجع؛ ودراسة مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW ، ودراسة لجنة "ماكدونالد" عام 1988م التي شكلها مجمع المحاسبين القانونيين الكندي بالإضافة إلى دراسة قام بها معهد المحاسبين في استراليا عام 1994م[1] . وقد ركزت هذه الدراسات على مدى وجود فجوة بين ما يتوقعه الجمهور وبين ما يجب توقعه من المراجع الخارجي في حدود ما يستطيع القيام به بدرجة معقولة، وتوصلت إلى وجود تلك الفجوة فعلاً[2].

---

(1) غالي، جورج دانيال **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، (2001).ص25.

(2) راضـــي، محمد سامي **"فجوة التوقعات في المراجعة.. التشخيص..الحلول: دراسة انتقادية"** مجلة المحاسبة – العدد (31):20 – 25؛ والعدد(32):26-33؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (2001).ص20.

وفي نفس الإطار توصلت دراسة أخرى إلى وجود هذه الفجوة، وأكدت الدراسة أن وجود هذه الفجوة يرجع إلى ما يلي [1]:

أ- عدم الإلمام الكافي من جانب المستفيدين من خدمات المراجعة بواجبات المراجعين الخارجيين المحددة وفقاً لمعايير مهنة المراجعة.

ب-عدم رضا المستفيدين من خدمات المراجعة عن الأداء الفعلي للمراجعين الخارجيين.

ج-توقع المستفيدين من خدمات المراجعة للكثير من الواجبات التي يجب أن يؤديها المراجع الخارجي وغير المحددة مسبقاً وفقاً لمعايير مهنة المراجعة.وتشير الدراسة إلى أن انخفاض جودة أداء المراجع وعدم رضا المجتمع عنه يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة.

كما تناولت دراسة ميدانية أخرى مدى وجود فجوة في التوقعات بين المستثمرين والمراجعين في مصر وخلصت إلى وجود تلك الفجوة فعلاً في ست عناصر، حيث يتوقع المستثمرون أن لا يصدر المراجع تقريراً نظيفاً إلا إذا استطاع الحكم على العناصر الستة التالية [2]:

1- أنه تم الإفصاح عن كل عنصر هام بالنسبة للمستثمرين.

2- أن المراجع يتحمل مسؤولية تجاه جميع الأطراف التي تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها.

3- أن الرقابة الداخلية للمنشاة فعالة.

4- أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الناتجة عن تلاعب الإدارة.

5- أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الناتجة عن تلاعب العاملين.

6- أن المنشاة غير متورطة في عمليات غير نظامية.

وفي الدراسة التي قام بها (راضى) [3]. أرجعت الدراسة أسباب فجوة التوقعات في بيئة المراجعة إلى: الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع، والشك في استقلال المراجع، ومدى مسؤولية

---

(1) علي، سمية أمين "**فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع: دراسة ميدانية**" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين – العدد (57): 49-85؛جامعة القاهرة – كلية التجارة؛(جمهورية مصر العربية). (2001).ص81.

(2) صالـــح ،"رضا إبراهيم **تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين : دراسة نظرية تطبيقية:حالة مصر**" مجلة *البحوث المحاسبية*– المجلد السادس – العدد (2):115-159؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (2002). ص155.

(3) راضـــي، محمد سامي "**فجوة التوقعات في المراجعة.. التشخيص..الحلول: دراسة انتقادية**" مرجع سابق).ص22.

المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، واعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابي يضمن قدرة المنشاة على الاستمرار، وكذا الاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة. وقد قدمت الدراسة الإطار التالي لتضييق الفجوة:

1- ضرورة دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتوسيع مسؤولية المراجع.

2- زيادة الاتصال في بيئة المراجعة، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور المراجع ومسؤولياته.

3- تدعيم استقلال المراجع.

4- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة.

وفي نفس الإطار أشارت دراسة أخرى إلى أن أسباب تلك الفجوة تعود إلى عدم وجود إطار عام متفق عليه بين المراجعين حول العوامل المؤثرة على مستوى جودة أداء عملية المراجعة [1].

ويرى الباحث أن فجوة التوقعات في بيئة المراجعة تمثل أحد الأسباب الرئيسية التي تدعو للاهتمام بجودة المراجعة فاتساع هذه الفجوة يؤثر سلباً على جودة المراجعة وللوصول إلى الجودة المطلوبة يجب تضييق الفجوة إلى أدنى ما يمكن.

2- الاتجاه المتزايد نحو مقاضاة المراجعين:

تزايدت في الفترة الأخيرة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة من قبل المستفيدين من خدمات المراجعة.

وفي هذا الصدد قام بال مروس "palmrose" بتحليل 472 قضية مرفوعة ضد مكاتب المراجعة الثمانية الكبرى[2] ومكاتب المراجعة التي لا تنتمي إلى هذه المجموعة وذلك خلال الفترة من(1960-1985م) فوجد أن نسبة القضايا المرفوعة ضد المكاتب التي لا تنتمي إلى

(1) فريـــــدي، سمية غازي "**أثر عوامل جودة عملية المراجعة على الأتعاب من وجهة نظر لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية**" (رسالة ماجستير غير منشورة – كلية الاقتصاد والإدارة / جامعة الملك عبد العزيز)؛ جدة (المملكة العربية السعودية). (1998).ص20.

(2)كانت هذه المكاتب ثمانية مكاتب في ذلك الوقت، وبعد ذلك تم الاندماج بين بعض هذه المكاتب فأصبحت ستة مكاتب ثم خمسة مكاتب إلى أن وصلت حالياً إلى أربعة مكاتب أو شركات مراجعة كبرى، طارق محمد حسنيــن، وأحمد سباعي قطب، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات" مجلة المحاسبة والإدارة والتامين – العدد (60): ص372؛ جامعة القاهرة – كلية التجارة؛ القاهر (مصر). (2003م).

الثمان اكبر مما لدى المجموعة الأخرى وخلص الباحث إلى وجود ارتباط بين كثرة الدعاوى المرفوعة وبين جودة المراجعة فكلما كثرتْ تلك الدعاوى قلتْ الجودة والعكس صحيح [1].

من ناحية أخرى أشار كلٌ من أرينز ولوبك "Arens & loebbeck" إلى أن منشآت المحاسبة الست الكبرى تحملت عام 1991م فقط مبلغ 447 مليون دولار تكاليف للدفاع عن القضايا وهو ما يمثل 9٪ من الإيرادات الإجمالية لهذه المنشآت وكانت النسبة 7.7٪ عام 1990. بالإضافة إلى ذلك فقد كان السبب الرئيسي لإفلاس "Leventhol & Horwath" عام 1990م سابع اكبر منشاة محاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية هو ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضدها [2].

إلا أن هذه الظاهرة لم تلاحظ بوضوح في الدول العربية، ويرى الباحث أن ذلك قد يعود إلى عدم الاهتمام بالمهنة وما تعانيه من مواطن ضعف من ناحية، وعدم وضوح مسؤوليات المراجع بدقة من ناحية أخرى.

ففي المملكة العربية السعودية أشارت إحدى الدراسات إلى قلة القضايا المرفوعة ضد المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية فمن خلال البحث في ملفات القضايا الصادر فيها حكم نهائي لوحظ وجود حالة واحدة فقط، وأرجعت الدراسة ذلك إلى عدم وضوح مسؤوليات المراجع في ذلك الوقت [3].

وفي مصر أشارت دراسة (راضي – 1998) [4]إلى أن المستفيدين من خدمات المراجعة قد أبدو أهمية نسبية أقل مقارنة بالمراجعين والمديرين الماليين بالنسبة لعدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة كخاصية من خصائص الجودة، وقد فسر ذلك بعدم قابلية مثل هذه الخاصية للملاحظة من قبل المستفيدين في المحيط المهني في مصر.

---

(1) Palmrose, Z. "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review 63 (January): 55 - 73. (1988)

(2) الفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل**" – دار المريخ للنشر – ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة حجاج؛ احمد حامد الرياض (المملكة العربية السعودية). (2002). ص150.

(3) المنيــف، عبدالله و الحميد، عبد الرحمن "**مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**" **مجلة جامعة الملك عبدا لعزيز الاقتصاد والإدارة**؛ المجلد الحادي عشر: 37-68؛ جدة (المملكة العربية السعودية). (1998)، ص13.

(4) راضــي،محمد سامي "**فجوة التوقعات في المراجعة.. التشخيص..الحلول: دراسة انتقادية**" مرجع سابق).ص23.

ويعتقد الباحث أن تزايد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين قد يعطي مؤشراً على انخفاض جودة المراجعة.

3- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

لقد لقي اثر المنافسة على جودة المراجعة واستقلال المراجع اهتماماً كبيراً وتناولته العديد من الدراسات. وعلى الرغم أن بعض تلك الدراسات خلصت إلى وجود اثر سلبي للمنافسة على جودة المراجعة إلا أن هناك من يرى عكس ذلك.

فيرى شوكلي "Shockley" أنه كلما ازداد التنافس بين المراجعين في الحصول على العملاء كلما ازدادت رغبة ومقدرة العملاء على تغيير المراجعين، وكلما شعر المراجع بأن مراجعا آخر يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل كلما ازداد اعتماده على العميل وهذا بدوره يؤثر على جودة الأداء[1].

كما توصلت إحدى الدراسات إلى وجود أثر سلبي للمنافسة على مستوى الجودة، حيث تكون الجودة في أعلى مستوى لها عندما تكون المنافسة محدودة. وتشير الدراسة إلى أن الخطر يتزايد على الجودة إذا ما كان لدى المراجع عدد قليل من العملاء في نفس الوقت الذي يكون فيه مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة كبير[2].

وأشارت دراسة أخرى إلى وجود تأثير سلبي لمستوى المنافسة على استقلال المراجع من وجهة نظر مكاتب المراجعة بدولة الكويت، ذلك أن كثرة مكاتب المراجعة يدفع البعض منهم إلى تقديم الكثير من التنازلات والتخلي عن بعض من أخلاقيات المهنة في سبيل الحصول على عملاء لدعم مكتب المراجع ماديا[3].

---

[1] Shockley, Randolf A. **"Perception of Auditor Independence: An Empirical Analysis"**, *The accounting Review*(October) : 785 - 800. (1981)

[2] طلبـــــــة،"على إبراهيم **قياس اثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان**" مرجع سابق.

[3] الراشـــــد، وائل إبراهيم "**استقلالية مراقب الحسابات بالتشريعات المهنية المتقدمة والتشريع الكويتي:دراسة اختباريه**" *مجلة المحاسبون*- العدد (11): 35-51؛ جمعية المحاسبون والمراجعون الكويتية؛ (الكويت). (1998). ص47.

وفي المملكة العربية السعودية تناولت دراسة قام بها (يماني) أثر المنافسة على استقلال المراجع، وخلصت الدراسة إلى وجود آثار سلبية لزيادة مستوى المنافسة على المهنة. فقد أكدت نتائج الدراسة أن ارتفاع مستوى المنافسة من شانه أن يزيد من مقدار الخطر الذي يتعرض له استقلال المراجع[1].

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أشار البعض إلى أن قيام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعديل قواعد السلوك التي كانت تقيد المنافسة قد أدى إلى زيادة المنافسة في المهنة الأمر الذي أدى بدوره إلى تأثر الجودة سلباً وقدرة منشأة المحاسبة على إتمام العمل على نحو كفء؛ وأنه يجب أن تجاهد منشاة المحاسبة على أن لا تؤدي زيادة الضغوط التنافسية إلى خفض الجودة إلى أدنى من المستوى المقبول[2].

وعلى العكس من ذلك، فهناك من يرى ضرورة وجود المنافسة في بيئة المراجعة. فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تركيز أعمال المراجعة في عدد محدود من مكاتب المراجعة له بعض المساوئ منها: صعوبة توافر العدد الكافي من المحاسبين المؤهلين لعملية المراجعة والاعتماد كلياً على مساعدي المراجعين، كذلك التأخير في عملية المراجعة وتقديم التقارير عنها، بالإضافة إلى عدم تحري الدقة في عملية المراجعة نفسها مما يوقع تلك المكاتب في بعض الأخطاء المهنية ويعرضها للمسؤولية والمساءلة المهنية والمحاسبية[3].

كما أشارت دراسة أخرى إلى إن المنافسة تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة لسببين أولهما: هو أن هناك معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر هي الأساس في بيئة المراجعة وثانيهما: هو

---

[1] يمانـــــي، عبد الله قاسم "**دراسة اختباريه لبعض العوامل الهامة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحللي الاستثمار في المملكة العربية السعودية**" *مجلة الإدارة العامة* – العدد (71):183–229؛ معهد الإدارة العامة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1991).ص213.

[2] الفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل**" – دار المريخ للنشر – ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسيطي، مرجع سابق. ص131.

[3] الصعيـــدي، إبراهيم احمد "**معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة**" *مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية* – العدد (52): 167–205؛ جامعة الكويت (الكويت). (1987).ص185.

أدراك مكاتب المراجعة أن المنافسة ليست سعريه فقط وإنما جودة الخدمة هي محك أساسي في طلبها[1].

أوضحت نتائج دراسة كُلٍّ من (o,keef & westort - 1992) ونتائج دراسة (Copley & Doucet - 1993) – حسب راضي – أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر بشكل مباشر وبطريقة موجبة في مستوى جودة أداء عملية المراجعة، وذلك نتيجة لأن شدة المنافسة ينتج عنها انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وهو ما يقابله زيادة في الطلب على مستوى جودة أداء عملية المراجعة [2].

ويؤيد الباحث الاتجاه الأخير الذي يرى ضرورة المنافسة في بيئة المراجعة وعدم تركيز أعمال المراجعة في عدد محدود من مكاتب المراجعة. فوجود المنافسة يدفع المراجع للاهتمام بالجودة في العمل خاصة في ظل وجود معايير وقواعد مهنية يلتزم بها المراجع ودور فعال للمنظمات التي ترعى المهنة في الرقابة على أداء المراجع.

---

[1] راضـــــى، محمد سامي "**الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر**" *مجلة آفاق* جديدة – السنة العاشرة – العدد (2): 237 – 302؛ جامعة المنوفية؛ (جمهورية مصر العربية). (1998)، ص268.

[2] راضـــــى، محمد سامي "**الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر، مرجع سابق**، ص268.

4- أسباب أخرى تدعو للاهتمام بجودة المراجعة:

إضافة إلى ما سبق؛ هناك العديد من الأسباب التي تدعو إلى الاهتمام بمسؤوليات المراجع وجودة المراجعة. وفي هذا الصدد أشارت إحدى الدراسات إلى إن البواعث للاهتمام بمسؤولية المراجع كثيرة منها[1]:

1- التعقيدات الناجمة عن بعض عمليات الفحص والاختبار بسبب: كبر حجم المشروعات ، واستخدام الحاسب الآلي، وظهور الشركات المتعددة الجنسية.

2- تنامي إدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات مراجع الحسابات.

3- الشعور من جانب أسواق الأوراق المالية بضرورة حماية مصالح المستثمرين.

4- رغبة مزاولي المهنة بالبقاء بعيداً عن ساحات المحاكم، وحل المنازعات بالاتفاق، أو إيضاح الأسس الكفيلة بعدم وقوع النزاع.

5- تعدد المبادئ المحاسبية القابلة للتطبيق، وعدم وجود معايير واضحة تمكن من تقويم البدائل.

6- إخفاق كثير من المشروعات بسبب سوء الإدارة مما يمكن تفاديه بالمراجعة السوية.

ويرى البعض أن المشكلات المالية التي واجهتْ وتواجه العديد من الشركات الكبيرة ذات الثقل الاقتصادي العالمي في الفترة الأخيرة من أهم الأسباب لدراسة جودة أداء مراجع الحسابات[2].

كما أشارت إحدى الدراسات إلى أن التطورات في تكنولوجيا الحاسبات و استخدامها في معالجة البيانات أدت إلى تعقيد وظيفة مراجع الحسابات إلى حد كبير، وذلك لما يصاحب معالجة البيانات إلكترونيا من إخفاء أساليب الرقابة الداخلية، وافتقاد أغلب مستندات المراجعة التقليدية المألوفة، وحدوث تغيير في طبيعة مسار المراجعة، وإمكانية تعديل البيانات دون ترك

---

(1) أبوغـــــدة، عبد الستار "**مسئولية المراجع في ضوء القواعد الفقهية**". (الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية) (4-5 رجب ،6-7 ديسمبر) جامعة الملك سعود – كلية العلوم الإدارية – قسم المحاسبة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1994)،ص340.

(2) حسنيـــن، طارق محمد و قطب، أحمد سباعي "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**" مجلة المحاسبة والإدارة والتامين – العدد (60):355-406؛ جامعة القاهرة – كلية التجارة؛ القاهر (جمهورية مصر العربية). (2003)،ص356.

آثار ملموسة، وزيادة أنواع ودرجة الخطر المحيطة بعملية التشغيل الإلكتروني وحماية البيانات والمعلومات، وظهور عدة حالات معقدة من الأخطاء والغش والاختلاس يصعب اكتشافها بواسطة مراجع الحسابات من خلال إجراءات الفحص العادية[1].

أشارت دراسة أخرى أن أهم الأسباب التي أدت إلى ضرورة مراقبة جودة الأداء بصفة عامة وفي المملكة العربية السعودية بصفة خاصة ما يلي [2]:

1- ما تشهده المهنة في المملكة العربية السعودية من محاولات لتطويرها مما يتطلب ضرورة مراقبة جودة الأداء كأحد تلك المقومات.

2- ما ظهر من تساؤلات حول جدوى عمل مراجع الحسابات حالياً في إضفاءَ الثقة على المعلومات والتقارير المالية.

3- عدم توافر مقومات أساسية للمهنة على نحو متكامل مثل (معايير المحاسبة، و معايير المراجعة ، ومراقبة جودة الأداء، والتأهيل المهني الرسمي والتعليم المستمر).

واستنادا إلى ما سبق؛ يمكن للباحث تلخيص أسباب الاهتمام بجودة المراجعة فيما يلي :

1- وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.
2- المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.
3- المشاكل المالية التي تواجه كثير من الشركات وإفلاس البعض منها ذات الثقل الاقتصادي.
4- عدم توافر المقومات الأساسية للمهنة على نحو متكامل.
5- التعقيدات الناجمة عن بعض عمليات الفحص والاختبار الناتجة عن :

أ- كبر حجم المشروعات.

ب- استخدام الحاسب الآلي والتطورات السريعة في تكنولوجيا المعلومات.

---

[1] قايـــد، متولي احمد "**مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش في ظل النظم الإلكترونية**" *مجلة المحاسبون* – العدد (10):18 – 27؛ جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية؛ (الكويت). (1998)،ص18.

[2] مكتب الراشد "**مراقبة أداء مكاتب المحاسبة**" (الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية) (6 – 7 ديسمبر؛ 4 – 5 رجب 1415هـ) جامعة الملك سعود – كلية العلوم الإدارية – قسم المحاسبة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1994)،ص389.

ج- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتداخل عملياتها.

د- تعدد المبادئ المحاسبية القابلة للتطبيق.

6- تنامي إدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات مراجع الحسابات.

7- التفاوت الكبير في أتعاب المراجعين للقيام بعمل واحد دون وجود أطر محددة لقياس الجودة.

8- رغبة المحاسبين القانونيين في تحسين أدائهم وزيادة ثقة المستفيدين من خدماتهم فيما يقدمون من تقارير.

2-1-2: مفهوم جودة المراجعة:

هو عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير لتدقيق الاحكام الهامة التي اجراها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل لها لوضع تقرير المدقق[1]

ويرى (الحميد) أن عدم وجود مفهوم واضح ومحدد لجودة المراجعة قد يعود للأسباب الثلاثة التالية: [2].

1- أن موضوع جودة المراجعة من المواضيع الحديثة في مهنة المراجعة والتي لا تزال قيد البحث من قبل الباحثين والمنظمات المهنية.

2- أن المراجعة ليست كالبضائع والخدمات الأخرى يمكن تحديد وقياس جودتها مقدماً، وحتى بعد تقديم الخدمة يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها نظراً لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توفر الخبرة لديهم

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة،الاتحاد الدولي**"، مرجع سابق ص 248.

(2) الحميد، عبد الرحمن إبراهيم "**خصائص جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية**" مرجع سابق.

3- تعدد الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة وكل طرف ينظر للجودة من مفهومة الخاص.

ويعتبر التعريف الذي قدمه دي انجلو "DeAngelo" من المفاهيم الأساسية التي تستند عليها عادة الكتابات في مجال المراجعة حيث عرف جودة المراجعة بأنها احتمال أن المراجع سيكتشف الثغرات في النظام المحاسبي للعميل ويفصح عنها في تقريره (DeAngelo- 1981).

ويشير DeAngelo إلى أن احتمال كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمراجع وعلى إجراءات المراجعة وعلى حجم وخصائص المراجعة .... الخ ، في حين يعتمد احتمال التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية على استقلال المراجع ومقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة.

وقد أيد اتجاه DeAngelo العديد من الباحثين مثل(Watts & Zimmerman1983) – حسب أبو العزم- حيث أشارا إلى أن المراجعة الجيدة هي التي من خلالها يرتفع احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية، وعلى ذلك تزداد جودة المراجعة كلما زاد هذا الاحتمال والعكس صحيح. ويرى البعض أن DeAngelo ومن ساروا على دربة يقدمون مفهوما نظرياً لجودة المراجعة يصعب وضعه موضع التنفيذ العملي، لان تقدير درجة كشف المراجع للأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية ومن ثم التقرير عنها يتوقف على أمرين: الأول أن نعلم مقدماً كمية الأخطاء والمخالفات الجوهرية قبل القيام بمهمة المراجعة، والثاني: أن نعلم كمية الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي كشفت عنها أعمال المراجعة، ثم يتم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة، ومن المؤكد أن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية قبل عملية المراجعة، وبالتالي يصعب تقدير درجة جودة المراجعة وفقاً لهذا المفهوم(**1**).

كما يرى البعض أن جودة المراجعة تتمثل في ارتفاع مستوى التأكد من احتمال عدم تضمن القوائم المالية لأخطاء حذف أو لتحريفات جوهرية، فالمستويات المرتفعة من التأكد تتسق مع جودة خدمات المراجعة[2].

---

[1] أبوالعــزم، فهيم (أ) "**مفهوم جودة المراجعة**" *مجلة المحاسبة* – العدد (25):24-27؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (2000) ص27.

[2] Palmrose, Z.. **"An Analysis of Auditor litigaation disclosures"**,*Auditing: A Journal of Practice and Theory* 10 (Supplement): 54 - 77. (1991) .p55

وقسم آخرون جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى جودة قبلية وجودة بعدية، وتتحدد الجودة القبلية للمراجعة Ex-Ante Audit Quality عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها: احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، في حين تتحدد الجودة البعدية للمراجعة Ex-Post Audit Quality بعد إصدار المراجع لتقريره وتعرف بأنها: احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء و المخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها [1].

كما أشارت نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA رقم (47) لعام 1983م إلى الربط بين خطر المراجعة وجودتها، فوجود خدمات جودة مرتفعة تعكس خطر مراجعة أقل، وهو الاتجاه الذي أيده (راضى) حيث عرف جودة المراجعة بأنها تلك التي يتحقق فيها تخفيض خطر الاكتشاف إلى النقطة التي عندها يكون خطر المراجعة الكلي عند مستوى منخفض نسبياً[2].

أشارت دراسة أخرى إلى أن جودة المراجعة تعني: مستوى العناية والكيفية التي يبذلها المراجع ومساعدوه خلال تنفيذهم لعملية المراجعة وفي إطار معايير المراجعة المتعارف عليها[3].

---

(1) Simumic, D. A. and Stein, M. T. **"Product Differentiaiton in Auditing:** Auditor Choice in the market for unseasoned New Issues" Research Monogragh No.13. Vancouver, B.C. The Canadian Certified General Accuntants' Research Foundation. (1987) .

(2) راضــــى، محمد سامي "**الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر، مرجع سابق**، ص241.

(3) فريــدي، سمية غازي **"أثر عوامل جودة عملية المراجعة على الأتعاب من وجهة نظر لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية"** مرجع سابق.ص31.

ومن الملاحظ أن التعاريف السابقة قد ركزت في تعريف الجودة على أداء عملية المراجعة وإجراءات تنفيذها أو ما يعرف بمدخل العمليات(*). إلا أن هناك من اعتمد في تعريف الجودة على مخرجات عملية المراجعة.

فقد أشارت دراسة قام بها (حسنين وقطب) أن جودة المراجعة لا يمكن الحكم عليها بمدى التزام المراجع فقط بالمعايير والإرشادات المهنية بل يجب أن تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف العديدة التي تعتمد على تقرير المراجع، ولذلك يمكن النظر إلى جودة المراجعة كمفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة. وبناءً عليه قام الباحثان بتعريف جودة المراجعة بأنها ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة[1].

ويرى الباحث أن التعريف السابق يتصف بالعمومية لأنه يصعب القول أن عملية المراجعة سوف تلبي الأهداف التي تتوقعها الأطراف السابقة جميعاً من عملية المراجعة إذا لم يكن المراجع أولاً: على دراية بتلك الأهداف وثانياً: ترجمة تلك الأهداف في صورة معايير ملزمة للمراجع.

وتناولت دراسة أخرى تعريف جودة المراجعة بالتركيز على معايير جودة المعلومات المحاسبية حيث تم تعريف المراجعة الجيدة بأنها: المراجعة التي يترتب عليها تقارير وقوائم مالية تتوافر فيها معايير جودة المعلومات المحاسبية وهي الملائمة – الدقة – الإفصاح – القابلية للمقارنة[2].

غير أن هناك من اعتمد على المدخلين السابقين معاً وفي آن واحد عند تعريف جودة المراجعة. ففي محاولة للربط بين مصالح الأطراف المختلفة المستفيدة من جودة المراجعة عرف البعض جودة الأداء المهني للمراجعة بأنها ممارسة مكاتب المراجعة لأنشطتها وعملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته ويحافظ على سمعة المهنة وينميها، ويتم ذلك من خلال اتباع الطرق

(*) تقسم الدراسات الحديثة التي اهتمت بدراسة جودة أداء عملية المراجعة مداخل دراستها إلى مدخلين رئيسيين همـــــــا: **(1) مدخل العمليات**: ويهتم بدراسة مستوى جودة أداء عملية المراجعة من خلال مراحل عمل المراجع المختلفة بدءا من مرحلة القبول حتى مرحلة إعداد تقرير المراجعة. **(2) مدخل المخرجات:** ويهتم بقياس قيمة الثقة المضافة إلى القوائم المالية من خلال تقرير المراجع الخارجي(فريدي،1998، ص28).

[1] حسنيــن طارق محمد ، و قطب احمد سباعي ، "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**" مرجع سابق363.

[2] الزمـــر، عماد سعيد زكي "**دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير العلاقات الوكاليه في الطلب على جودة المراجعة**" ؛ *مجلة المحاسبة والإدارة والتامين* – العدد (54):335-351؛ جامعة القاهرة؛ القاهرة (جمهورية مصر العربية). (1998).ص342.

والأساليب التي تمكن المراجع من أداء عمله على الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها[1].

كما قدم (أبوالعزم) مفهوماً لجودة المراجعة على مستويين وبطريقة توضح التكامل بين هذين المستويين[2] :

المستوى الأول: المفهوم العام لجودة المراجعة

ويتمثل في خصائص الرأي المهني للمراجع والتي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتمثل صفات لجودة الرأي المهني للمراجع ومبرراً للاعتماد عليه حيث عرف جودة المراجعة بأنها: خصائص الرأي المهني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة. وأشار أن هذه الخصائص تتمثل في –الصدق، العدل، الدقة، الثقة، الإفصاح العادل، والموضوعية.

المستوى الثاني: المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة

ويقصد به جودة أداء عملية المراجعة، وطبقاً لهذا المفهوم تكون نقطة البداية هي تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية ثم تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ ثم الالتزام بالمعايير المهنية عند أداء عملية المراجعة وذلك بالتخطيط الجيد كما تقضي المعايير المهنية والإشراف على تنفيذها وتقييد فريق المراجعة لما جاء بها، وهذا يقلل مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.

واستناداً على ما سبق، يمكن للباحث تعريف جودة المراجعة بأنها "مستوى الأداء المهني للمراجع الذي يلبي احتياجات المستفيدين الرئيسيين من القوائم المالية كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين والموردين والعملاء وغيرهم؛ وذلك من خلال التخطيط والإشراف والتنفيذ الجيد لعملية المراجعة في إطار المعايير المهنية للمراجعة والمعايير والمتطلبات المهنية والقانونية الأخرى الملزمة للمراجع، وفي ضوء القيود المفروضة على عملية المراجعة".

---

[1] فراج، ثناء عطية و إبراهيم، أمال محمد "**نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها: دراسة تطبيقية**" *المجلة المصرية للدراسات التجارية* – العدد (4):1-41؛ جامعة المنصورة – كلية التجارة؛ (جمهورية مصر العربية). (1994)، ص5.

[2] أبوالعـــزم، فهيم (أ) "**مفهوم جودة المراجعة**" مرجع سابق ص32.

المبحث الثاني

محددات جودة المراجعة ورقابة الجودة

2-2-1: محددات جودة المراجعة:

على الرغم أن الجودة في عملية المراجعة هي مطلب جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، إلا أن هناك العديد من القيود العملية والاقتصادية التي تضع حدوداً لجودة المراجعة. ومن تلك القيود ما أشارت إليه دراسة[1] (أبو العزم) وهي[*]:

1- الطبيعة التقريبية للقياس المحاسبي .

2- المعقولية.

3- التكلفة التنافسية.

4- خصوصية مهنة المراجعة.

كما أشار بعض الكتاب في مجال المراجعة إلى بعض العوامل التي تمثل قيوداً على المراجعة ومنها[2]:

1- قيام استنتاجات المراجعة على أساس فحص عينة من الأدلة، وهذه الاستنتاجات المشتقة من فحص العينة معرضة بالضرورة لظروف عدم التأكد.

2- تأدية المراجعة في ظل قيود تكلفة معينة وزمن محدد.

3- مظاهر وأوجه ضعف العنصر البشري مثل الإرهاق من كثرة العمل، وعدم الاهتمام والنسيان وغيرها.

وفي نفس الإطار يرى آخرون أن القيود الملازمة لعملية المراجعة والتي قد تؤدي إلى احتمال عدم اكتشاف البيانات المضللة تتمثل فيما يلي[3]:

---

(1) أبوالعـــزم، فهيم (ب)، "**أبعاد وحدود جودة المراجعة**" مرجع سابق ص27.

(*) يقصد بالمصطلحات.(1) **الطبيعة التقريبية للقياس المحاسبي**: الأحكام والتقديرات الشخصية واستناد مبادئ المحاسبة على فروض بعيدة عن الواقع، والطرق البديلة للقياس المحاسبي. **(2) المعقولية**: بأنـــه لـــيس علـــى المراجع تقديم تأكيد مطلق بصحة وسلامة القوائم المالية بل عليه أن يقدم تأكيداً معقولاً بأن القوائم المالية خاليـــة من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. **(3) التكلفة التنافسية**:التكلفة التي تطلبها شركات المراجعة مقابـــل مستوى معين من الجودة على فرض وجود المنافسة في سوق المراجعة. **(4) خصوصية مهنة المراجعة**: تتمثل في المحافظة على استقلال المراجع، ومقاومة ضغط العميل، وتعدد الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعـــة، والالتزام بالمعايير المهنية (أبو العزم(ب)،2000،ص27).

(2) الفيومـــي، محمد و لبيب، عوض "**أصول المراجعة**" – المكتب الجامعي الحديث ؛ الإسكندرية _ مصر. (1998)، ص28.

(3) الطحـــان، محمد أبو العلاء و مهنا، محمد رشاد "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**" – الطبع والنشر المؤلفين؛ القاهرة (جمهورية مصر العربية). (2001)،ص54.

1- اعتماد اختبارات المراجعة على الحكم الشخصي لتحديد عدد العمليات التي يتم فحصها، كما أن كثير من أدلة المراجعة تعتبر ذات طبيعة مقنعة اكثر منها حاسمة.

2- خطر عدم اكتشاف بيانات مضللة هامة نتيجة غش - بسبب ما يصاحب ذلك من إجراءات للتستر عليه - يكون دائماً أكبر من خطر عدم اكتشاف بيانات مضللة هامة نتيجة أخطاء.

3- مخاطر عدم تطبيق نظم الرقابة الداخلية كما هي موضوعة. بالإضافة إلى عدم فعالية نظم الرقابة الداخلية في اكتشاف الغش الناتج عن التواطؤ بين العاملين أو الغش الناتج من جانب الإدارة.

وتشير دراسة أخرى إلى أنه لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات أكيدة كاملة بان القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وذلك نتيجة بعض القيود المفروضة، سواء على النظام المحاسبي أومن خلال قرارات الإدارة ومنها [1]:

1- أن القوائم المالية لا تعطي الدقة والثقة الكاملة بها زيادة عما تسمح به طرق القياس المحاسبي، كما إن تعدد طرق القياس المحاسبية مكنت الإدارة من التأثير على القوائم المالية التي تعدها.

2- اعتماد الإدارة عند تصميمها لنظام الرقابة الداخلية على الموازنة بين التكاليف والمنافع.

3- الأداء غير السليم من القسم المالي في الشركة، وكذا الحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما تناولت دراسة أخرى تحليل مجموعة من التحديات الحتمية التي لابد وأن يواجهها المراجع - سواء المراجع الفرد أو على مستوى منشآت المراجعة- عند الممارسة المهنية ومن أهم ما يواجهه المراجع الفرد ما يلي[2]:

1- البيئة التي تتسم غالباً بعدم الاتفاق والخلاف مع العميل ومع الآخرين في منشأة العميل ومع أعضاء فريق المراجعة.

---

[1] الجربـــوع، يوسف محمود "**الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي المستقل**" *مجلة المحاسب القانوني العربي* - العدد (105):28-31؛ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ عمان (المملكة الأردنية الهاشمية). (1998).ص28.

[2] مصطفى، صادق حامد "**نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة:الحاضر والمستقبل**" *مجلة الاقتصاد والإدارة* - المجلد الثاني عشر - العدد (2): 123-152؛ جامعة الملك عبد العزيز؛ جدة (المملكة العربية السعودية). (1999).ص129.

2- معوقات إنجاز العمل ومنها: أدلة إثبات غير كافية أو غير موجودة ، سجلات غير منتظمة، الفشل في التعاون وحالات القصور والضعف.

كما تناولت الدراسة الأهداف والمصالح والحاجات المتعارضة التي تمثل تحديات على مستوى منشأة المراجعة وأهمها:

1. الحاجة لتغطية التكاليف مقابل الحاجة إلى إنجاز العمل بجودة معينة.
2. الحاجة لكسب عملاء جدد مقابل الحاجة لكسب أتعاب معقولة.
3. استراتيجية تعيين افضل العناصر البشرية مقابل الحاجة لتغطية التكاليف.
4. الحاجة إلى صياغة حكم شخصي جيد واتخاذ القرارات السليمة مقابل الحاجة إلى تنميط وتوحيد الممارسات وتشجيع الكفاءة في كل أجزاء المنشأة.

وبناءً على ما سبق؛ يمكن للباحث استخلاص محددات الجودة، والتي تمثل قيوداً قد تحد من الوصول إلى الجودة المطلوبة من عملية المراجعة، وتصنيفها إلى مجموعتين على النحو الآتي:

أولا: قيود مرتبطة بطبيعة البيانات المالية والنظام المحاسبي تؤثر على أداء المراجع:

1. الطبيعة التقريبية للقياس المحاسبي.
2. المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ومنها: عدم تطبيق نظم الرقابة الداخلية كما هي موضوعة، وعدم فعالية نظم الرقابة الداخلية في اكتشاف الغش الناتج عن تواطؤ العاملين أو الغش الناتج من جانب الإدارة، واعتماد الإدارة عند تصميم الرقابة الداخلية على الموازنة بين التكاليف والمنافع .

ثانيا: القيود المرتبطة بعملية المراجعة:

1- المعقولية وهي ان ليس على المراجع تقديم تأكيد مطلق حول صحة القوائم الماليه بل يقوم تأكيد معقول؛ وذلك من خلال:

أ. تنفيذ عملية المراجعة على أساس عينات.

ب. الآخذ في الاعتبار كلاً من الأهمية النسبية والموازنة بين التكلفة والعائد.

ج. خضوع المستوى المعقول للحكم الشخصي للمراجع.

2- تعدد الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

3- الضغوط على المراجع من قبل العميل وإدارته.

4- معوقات إنجاز العمل ومنها:

أ. أدلة إثبات غير كافية أو غير موجودة.

ب. سجلات غير منتظمة.

ج. الفشل في التعاون.

د. حالات القصور والضعف للعنصر البشري.

2-2-2 رقابة الجودة Quality Control:

1-2-2-2 تعريف رقابة الجودة

مفهوم رقابة الجودة في المراجعة من المفاهيم المعقدة وذلك لأن مهنة المراجعة تتميز بخصائص تنفرد بها عن المهن الأخرى، ولعل أهمها أن هناك أطراف كثيرة تعتمد على تقرير المراجع في اتخاذ قراراتها وأن لكل طرف من هذه الأطراف مفهوم وتفسير مختلف عن الطرف الآخر.

لقد جاء مصطلح رقابة الجودة في الصناعة فهو ليشير إلى (الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختبارها من أجل ضمان تحقيق مواصفات معينة)، فالصناعة تحقق قياساً موضوعياً عن طريق وضع معايير محددة،ومن ثم مراقبة الالتزام بهذا المعنى. وقد اشتق مفهوم رقابة الجودة في المراجعة من مفهومه في الصناعة،وترتبط جودة الأداء المهني بوجود نظام للرقابة على الأداء يشمل كافة السياسات والإجراءات التي توضع لضمان التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة في كافة النواحي الخاصة بممارسة المهنة،وهنا يجب أن نفرق بين جودة المراجعة ورقابة الجودة في المراجعة ،فمراجعة الجودة يمكن تعريفها بأنها: مجموعة الخصائص الفنية والنوعية في عمليات المراجعة المنسجمة مع المعايير المهنية المتعارف عليها والتي توفر المصداقية والرأي الفني المحايد في القوائم المالية المراجعة وتشبع حاجات المستفيدين[1].حيث أن هذا التعريف يعني التزام المراجع بأداء عملية المراجعة وفقا للمعايير التي تحكم هذا العمل والمعايير التي تحكم القائم بهذا العمل وبذلك فأن المقياس الأساسي للجودة هو الالتزام بمعايير المراجعة والتي يمكن وصفها بأنها طرق عمل مقبولة إما أن تكون (محلية أو دولية). أما رقابة الجودة في المراجعة فقد عرفت من قبل المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين ''بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن أداء عمليات المراجعة التي يقوم بها

---

[1] زياد، أحمد **(العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق)**،رسالة ماجستير جامعة آل البيت، الأردن (2003)، ص:ص30-33.

تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه[1].

وتشجع الرقابة على الجودة مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع، التي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادر عن المجمعات المحاسبية ومن المهم أن تصميم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمراجع عن القوائم المالية بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من مستخدمي البيانات المالية[2].

ويرى (الصباغ) "أن رقابة الجودة يقصد بها الوسائل والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة"[3].. أما (مزاج) فترى أن "رقابة الجودة ما هي إلا استخدام للأساليب التي تعمل على تحقيق وتحسين الجودة "[4].

وهناك أربعة عوامل تمثل أكثر العوامل أهمية في تحديد رقابة الجودة في المراجعة وهي:

1) فريق العمل المكلف بعملية المراجعة، وخبرة مكتب المراجعة بنشاط العميل.

2) الخبرة في مجال الصناعة (خاصة فيما يتعلق بفريق المراجعة).

3) الاستجابة لمطالب العملاء.

4) الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة (GAAS).

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف رقابة الجودة بأنها وسيلة للتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة والمحافظة على حياد مراقبي الحسابات ونزاهتهم.

قد قام العديد من الكتاب بالتفريق بين مصطلح رقابة الجودة ومصطلح نظام رقابة الجودة حيث عَّرف (Goldstein and Rosen) نظام رقابة الجودة بأنه ''عبارة عن مجموعة شاملة من

---

[1] زياد، أحمد (**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق**)،مرجع سابق، ص34.

[2] الضلعي ، وهيب "**مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن :دراسة ميدانية**"، مرجع سابق.

[3] الصباغ،"أحمد عبد المولى ، "**استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية**" ،مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة ،جامعة الزقازيق ،العدد الأول،(1993)ص64.

[4] فراج، ثناء عطية، "**تقييم برنامج رفع كفاءة جودة المراجعة**"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كليـــة التجارة، جامعة المنصورة، العدد (4) (1994) ص211–ص231.

السياسات والإجراءات التي يجب أن تضعها شركات المراجعة من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والمتطلبات المحددة بالنسبة للشركة والعاملين فيها والعملاء،، [1].

كما عرف {Meigs and Others} نظام رقابة الجودة بأنها ''الإجراءات الرقابية التي تتبناها الشركة لتزيد التأكيد المعقول بأنها تتحمل مسئولياتها إزاء العملاء والجمهور بشكل عام''[2].

وعليه يمكن تعريف نظام رقابة الجودة بأنه عبارة عن السياسات (الأهداف) والإجراءات (الخطوات) يتبعها مكتب المراجعة لتوفير التأكيد المعقول بأن أداء المكتب المهني ينسجم مع المعايير المهنية.

2-2-2-2 أهمية اتباع وتطبيق رقابة الجودة:

إن الرقابة على جودة المراجعة تعتبر من أهم الأمور الواجب إتباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل التي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال الرقابة المالية والمراجعة، سواء كانت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أم مكاتب المراجعة الخاصة.

لقد أولت معايير الرقابة الصادرة من منظمات مهنية دولية ومحلية اهتماماً خاصاً لموضوع الرقابة على جودة المراجعة في جميع مراحلها (التخطيط، التنفيذ، التقرير) إضافة إلى التقييم اللاحق لعملية المراجعة، لذلك يجب على أجهزة الرقابة والمحاسبة العليا أن تتبنى مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن جودة عملها وفقاً لمعايير الرقابة المشار إليها، حيث يتم التأكد من أن جميع المراجعين يبذلون العناية المهنية اللازمة، إضافة إلى الالتزام بمبدأ الاستقلال والنزاهة والموضوعية وقواعد وآداب السلوك المهني المتعارف عليها.

إن عدم تطبيق مفهوم رقابة الجودة على أعمال المراجعة يترتب عليه نتائج خطيرة ومضللة للمطلعين على تقارير المراجعة، وبالأخص متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين وليس ببعيد عنا ما حدث في أسواق المال الأمريكية من انهيار العديد من شركات الطاقة والاتصالات الكبرى التي كان لها بالغ الأثر على استقرار باقي أسواق المال الأخرى في

---

[1] Goldstein, Robert D, and Rosenfield, Shorman L., " **Quality Control Manual for CPA Firms**", The American Institute of Certified Public Accountants, New York,(1992).

[2] George, J., " **Quality Control: a Philosophy or a Set of Rules** ", Journal of Accountancy, October, (1980), PP 103-105.

العالم حيث اتضح أنه من أهم أسباب تلك الانهيارات انخفاض فاعلية مهنة المراجعة بعد أن تكشفت العديد من الفضائح المالية في تلك الشركات التي كانت تتم مراجعتها عن طريق واحدة من كبرى الشركات العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة[1].

بالإضافة إلى ما سبق فإن نظام رقابة الجودة الجيد يحقق منافع إضافية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة يمكن إجمالها بالنقاط التالية[2]:

1) تطوير علاقات ومسئوليات تنظيمية أكثر وضوحاً، ووسائل اتصال أفضل بين أعضاء الجهاز.

2) تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق اتباع سياسات توثيق معينة.

3) إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها الجهاز تتمشى مع المتطلبات المهنية.

4) إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المحتملة وبالتالي إمكانية وضع تركيز أكبر عليها، وكذلك التقليل من الأخطاء العملية التي قد تؤدي إلى مشاكل مع الجهات الخاضعة للرقابة وتكبد الجهاز تكاليف إضافية.

5) أداة تدريبية فعالة، تساعد في زيادة التأهيل المهني وفي تعيين موظفين أكثر قدرة وكفاءة.

6) طريقة لتحفيز الموظفين وتحسين السلوك الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية وتقوية روح الفريق، وكذلك زيادة الرضا الوظيفي.

7) يؤدي إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع الجهاز.

أما مساوئ اتباع وتطبيق نظام رقابة جودة فتتمثل في زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها.

---

[1] سرور، محمد **(العلاقة بين مخاطر وجودة المراجعة في ضوء معايير المراجعة ومسؤولية أجهزة الرقابة العربية في مواجهة ذلك)** مجلة الرقابة، الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة العدد2، ديسمبر (2005).ص74.

[1] دهمش، رلى " **مدى تطبيق رقابة الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن**" ، ديسمبر، (1994)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.

3-2-2-2 أهداف رقابة الجودة:

الرقابة على جودة المراجعة لا تهدف إلى مجرد المحافظة على مستوى جودة الأداء ولكنها تهدف إلى ما هو أسمى من ذلك، حيث تهدف إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة من خلال الآتي [1]:

1- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.

2- توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي يتبناها الجهاز لتوفير القناعة المعقولة بالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.

3- تخفيض التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدفق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتخفيض الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل وعوامل أخرى.

4- المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.

5- انخفاض احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وقضايا التقصير في الأداء المهني، وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة المراجعة وتوزيع المهام على المراجعين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المعنية داخل الجهاز عند مواجهة حالات متخصصة أو معقدة.

6- تدريب الموظفين وتحفيزهم وزيادة كفاءتهم المهنية .

7-إعطاء إنذار مبكر بأي مشاكل أو أخطار متوقع حدوثها.

---

(1) دهمش، رلى " **مدى تطبيق رقابة الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن**" مرجع سابق.

2-2-2-4 : طرق التفتيش على نظام رقابة الجودة: [1]:

الهدف من التفتيش هو الحصول على تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في الجهاز الأعلى للرقابة تتوافق مع سياسات وإجراءات رقابة الجودة، حيث يتم التفتيش على كل ضابط من ضوابط رقابة الجودة على أساس اختياري وخلال فترة زمنية معينة، إذ أن نتائج عملية التفتيش يمكن أن تعطي مؤشراً إلى الحاجة إلى تعديل سياسات وإجراءات الجودة.

وهناك عدة طرق للتفتيش على نظام رقابة الجودة

أ- بواسطة لجنة أو إدارة المراجعة:

يقوم هذا الأسلوب في التفتيش على رقابة الجودة بواسطة لجنة أو إدارة معينة في الجهاز، وتتم عملية التفتيش قبل إصدار تقرير المراجعة النهائي لكل عملية مراجعة يقوم بها الجهاز أو بعد إصدار التقرير، وهنا يجب على الجهاز تشكيل وحدة مراجعة داخلية يديرها موظفون متمرسون ذوو كفاءة وخبرة فنية يتم بإعطائهم سلطة واستقلالية كافية لتأدية مهامهم، وتقوم هذه الوحدة برفع تقاريرها إلى رئاسة الجهاز.

ب- إعداد فحص ضمان الجودة الداخلية:

الجهاز الرقابي يقوم بإعداد قائمة مراجعة معيارية ومفصلة تشكل إطاراً لمراجعات ضمان الجودة وذلك من أجل تعزيز جودة عمليات المراجعة بشكل جوهري.

ج- مراجعة النظير:

تنفذ بواسطة جهة مستقلة لتقييم مدى ملائمة تصميم نظام رقابة الجودة الداخلي للجهاز ومدى تشغيله بفاعلية لتزويد الجهة بضمان مقبول بأن السياسات والإجراءات المقررة والمعتمدة (في محيط الجهاز الرقابي ومعايير المراجعة الحكومية) قد طبقت. ونظراً لأهمية مراجعة النظير والدور الكبير الذي يقوم به في التنظيم الذاتي لمهنة المراجعة وفي تطوير جودة المراجعة من

. (1) الحميد ،عبد الرحمن " **خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية**"مرجع سابق.

خلال تقييمه لضوابط رقابة الجودة في الجهاز فإننا سوف نتطرق لموضوع مراجعة النظير بتوسع في الفقرة اللاحقة.

1- نطاق مراجعة النظير[1]:

يشمل نطاق مراجعة النظير مايلي:

- مدى تنفيذ خدمات المراجعة في الجهاز الرقابي وفقاً لمعايير المراجعة الخاصة بالجهاز.
- مدى تمكين المعايير والأدلة والتعليمات والأنظمة للجهاز الرقابي من تأدية التزاماته وواجباته بشكل تام.
- مدى انسجام مناهج وممارسات المراجعة مع الممارسات الدولية المثلى.

2- متطلبات مراجعة النظير:

يجب أن تتوفر بفريق مراجعة النظير المتطلبات التالية:

- أن يكون كل عضو في فريق المراجعة على علم بمعايير المراجعة والبيئة الحكومية المتعلقة بالعمل الذي تم مراجعته ومناهج وتقنيات أداء مراجعة النظير.
- أن يكون فريق المراجعة مستقلاً عن منظمة المراجعة التي يتم فحصها وموظفيها وعمليات المراجعة التي يتم اختيارها لمراجعة النظير.
- وضع اختصاصات منفصلة لكل مجال للنشاط يتم فحصه مع تحديد نطاق المراجعة بوضوح.

3 - **تنفيذ مراجعة النظير:**

يقوم فريق مراجعة النظير بوضع خطة وبرنامج لتنفيذ العمل ويزود الجهاز الرقابي فريق المراجعة بكافة المستندات والأدلة والتعليمات والإرشادات الضرورية، ويجب أن تقوم عملية مراجعة النظير على أساس وثائق مراجعة الجهاز الرقابي والمقابلات مع أعضاء فريق الجهاز الرقابي، ولا تتم مقابلة المنظمات/ المؤسسات التي يراجعها جهاز الرقابة أو الإطلاع على سجلاتهم، بالإضافة إلى عدم مقابلة المستفيدين من تقارير الجهاز بمن فيهم أعضاء الهيئة

---

[1] منظمة الانتوساي (**نظام إدارة جودة المراجعة**)المجلة الدولية للمراجعة الحكومية، إبريل (2005)

التشريعية،كما يعتمد فريق المراجعة على مراجعة ضمان الجودة الداخلية وتقارير المراجعة الداخلية لتحديد نطاق عمله، ويعامل تقرير المراجعة ونتائجه كجزء من الأدلة للوصول إلى رأيهم. ومن ثم يقوم رئيس الفريق بتقديم ملخص للإدارة العليا لجهاز الرقابة قبل إصدار تقريره، ويناقش الملخص مقترحات لتحسين نظام وإجراءات رقابة الجودة في الجهاز الرقابي.

د- إعداد تقرير بنتائج مراجعة النظير:

يبلغ فريق المراجعة بالنتائج مكتوبة، مشيراً في التقرير إلى نطاق المراجعة وأي قيود فرضت عليه. ويجب إبداء رأي حول نظام رقابة الجودة الداخلية للجهاز وعند إبداء آراء حول قصور في الرقابة الداخلية يجب على الفريق أن يظهر بوضوح وصفاً تفصيلياً للنتائج والتوصيات ومقترحات تحسين نظام رقابة الجودة الخاص بالجهاز الرقابي لتمكين الجهاز محل الفحص من اتخاذ إجراءات إصلاحية ملائمة.

2-2-2-5 التوثيق في نظام رقابة الجودة:

الجهاز الرقابي يجب أن يضع على إجراءات رقابة مناسبة لظروفه وأن يعممها على جميع فروع الجهاز وعلى أفراد فريق المراجعة، ويجب وضع هذه الإجراءات في صورة مكتوبة. وفي الواقع فإن التوثيق الملائم للعمل الذي تمت تأديته في أي مهمة مراجعة قد يكون الدفاع الوحيد الأكثر أهمية ضد أي قضايا بالنسبة للتقصير في أداء الواجبات المهنية. وتعرف وثيقة رقابة الجودة بأنها "ملخص مكتوب لنظام رقابة الجودة الرسمي للجهاز" فقد تكون وثيقة الجودة بشكل استبيان مثلاً أو دليلاً على إيصال سياسات وإجراءات رقابة الجودة الرئيسية للعاملين وتعتبر أيضاً نقطة البدء للتحضير للبرامج.

2-2-2-6 المجالات الواجب تغطيتها في نظام رقابة الجودة:

يجب أن تغطي السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة المجالات التالية[1]:

أ – صفات ومهارات وكفاءة الموظفين.

وهنا يجب على الموظفين الالتزام بمبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية والسرية وأن يتمتعوا بالمهارة والكفاءة اللازمة للقيام بمسؤولياتهم.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**" ، مرجع سابق. ص246.

ب- التوجيه والإشراف للمراجعين عند توزيعهم في عمليات المراجعة المختلفة لتوفير التأكيد المعقول للعملاء بالتزام المراجع بمعايير الجودة، بالإضافة إلى التشاور مع الذين لديهم الخبرة المناسبة.

ج- التفتيش والمراجعة (متابعة إجراءات الرقابة على الجودة) وهي إما داخلية أو نظام المراجعة اللاحقة للمراجعة، والتي يتم من خلالها متابعة فاعلية سياسة وإجراءات المراجعة الخاصة بالرقابة على الجودة، وقد قدم معيار المراجعة الدولي رقم (220) ومن خلال الملحق الخاص بهذا المعيار أمثلة على إجراءات وضوابط الجودة، والمقسمة تبعاً لضوابط رقابة الجودة السبعة.

المبحث الثالث

رقابة الجودة على أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة لدولي رقم (220)

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في عام 1947 بإصدار عشرة معايير وقد قسمت إلى ثلاث مجموعات كما يلي[1]:

(أ) ثلاثة معايير عامة وهي: التدريبُ والمهارة ُالفنية الملائمان، وحياد الاتجاه الذهني، وبذل العناية المهنية المعتادة.

(ب) ثلاثة معايير للعمل الميداني وهي: التخطيط ُوالأشرافُ الملائمان، والفهم الكافي للرقابة الداخلية، وجمع أدلة المراجعة الكافية.

(ج) أربعة معايير للتقرير وهي: مدى الاتفاق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة، ومدى كفاية الإفصاح، وإبداء الرأي.

ويرى "أرينز ولوبك" أنه على الرغم أن معايير وإرشادات المراجعة تمثلان الدليل المرشد الرسمي للمراجعة لأعضاء المهنة فهما يوفران قدراً بسيطاً من التوجيه وأن توفير الإرشادات الرسمية بشكل أكثر تحديداً لن يكون في صالح مهنة المراجعة، وانه يجب أن ينظر المراجعون إلى معايير المراجعة المتعارف عليها ونشراتها على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء.

وفي نفس الإطار يرى البعض أن معايير المراجعة هي معايير عامة وغير محددة بدقة ولا توضح بشكل قاطع الأسس والقواعد التي يستخدمها المراجع في تقدير درجة العناية المهنية الملائمة وتحديد مدى تنفيذه للمسؤولية الملقاة على عاتقة، كما إن هذه المعايير لا تقدم ضماناً على عدم مساءلة المراجع إذا ثبت وجود غش أو تلاعب جوهري لم يظهره الفحص العادي من شأنه أن يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية حتى لو أثبت المراجع التزامه بهذه المعايير[2] .

إلا أن هناك من يرى أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعتبر مؤشراً على تنفيذ عملية المراجعة بنجاح وبجودة. حيث يرى بعض الكتاب في مجال المراجعة أن هناك علاقة

---

[1] الفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل**"، مرجع سابق ص41.

[2] قايد، متولي احمد "**مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش في ظل النظم الإلكترونية**"مرجع سابق ص27.

طردية بين مدى التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً من ناحية وجودة المراجعة من ناحية أخرى، فكلما زاد التزامه بهذه المعايير زادت جودة المراجعة والعكس بالعكس وأن معايير المراجعة – كأداة اتصال– توفر للمراجع كيفية الممارسة ومتطلباتها وهو ما يولد نوعاً من الثقة في جودة المراجعة الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، أما وظيفتها – كوسيلة لتقييم الأداء – فيمكن استخدامها كإطار محدد لبعض مسؤوليات المراجع [1].

كما يرى البعض الآخر أن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعتبر مؤشراً على تنفيذ عملية المراجعة بنجاح ويدفع عن المراجع اتهامه بالتقصير ويوفر دليل على جودة وثبات العمل المؤدى [2].

أشارت دراسة أخرى إلى أن وظيفة معايير المراجعة يمكن أن تمتد إلى استخدامها كإطار مفاهيمي يحدد مسؤوليات وأنشطة وواجبات لجان المراجعة في الشركات المساهمة. وبالتالي يمكن قياس فعالية لجان المراجعة على أساس مدى نجاحها في ضمان إنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، وذلك من خلال الربط بين الأبعاد الثلاثة التالية[3]:

1. الربط بين مجموعة المعايير العامة وترشيح مراجع الحسابات.
2. الربط بين مجموعة معايير العمل الميداني واستعراض نطاق الفحص.
3. الربط بين معايير تقرير المراجعة واستعراض نتائج عملية المراجعة.

واستناداً على ما سبق؛ يرى الباحث أن معايير المراجعة المتعارف عليها تمثل الحد الأدنى للأداء وأنه للوصول للجودة ولإخلاء مسؤولية المراجع من أي اتهام بالتقصير يجب أن ينظر المراجع إلى ما يلي على أنه يمثل الحد الأدنى للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية:

- الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.
- الالتزام بمعايير الرقابة على جودة أعمال المراجعة.

---

(1) الصحن، عبد الفتاح محمد و راشد، رجب السيد و درويش، محمد ناجي **أصول المراجعة** – الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع – الإسكندرية (جمهورية مصر العربية). (2000)،ص23.

(2) لطفي، آمين السيد **إرشادات المراجعة – الجزء الأول (إرشادات العمل الميداني)** – دار النهضة العربية؛ القاهرة (جمهورية مصر العربية). (1993)، ص10.

(3) السقا،السيد احمد "**إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية**" (الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية) (4–5 رجب 1415هـ، 6–7 ديسمبر) جامعة الملك سعود – كلية العلوم الإدارية – قسم المحاسبة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1994)،ص488.

- الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.
- الالتزام بالمتطلبات المهنية والقانونية الأخرى الواجبة مثل تلك الواردة بقانون الشركات وقانون ضرائب الدخل والإرشادات واللوائح المالية المتعلقة بذلك.

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في شهر أيلول 1981م بإصدار المعيار الدولي رقم (7) " ضبط جودة العمل في المراجعة" والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة[1].

وقد اشتمل المعيار رقم (7) الضوابط التالية:- (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1993)

1-الصفات الشخصية 2- المهارات والكفاءات

3- توزيع المهام 4- التوجيه والإشراف

5 - قبول واستمرار العملاء 6- التفتيش.

وفي شهر يونيو 1994 أجرى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعض التعديلات على المعيار رقم (7) ليحل محله المعيار رقم (220) "رقابة الجودة لأعمال المراجعة" Quality Control for Audit Work، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، وأصبحت ضوابط الجودة تشمل الآتي: (IFAC, 2003)

1-المتطلبات المهنية 2- المهارات

3- توزيع المهام 4- الإشراف

5- التشاور 6- قبول العميل والمحافظة عليه .

7- المراقبة

(1) حسنين ، طارق محمد و قطب، أحمد سباعي (2003) "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**" مرجع سابق.

سوف نتطرق لضوابط رقابة الجودة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (220) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين للعام 2008 بالتفصيل: [1]

1- المتطلبات المهنية:-

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة وتوفير التأكيد المعقول لإدارة المكتب بأن السياسات الخاصة بأمور تتعلق بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية والسرية يتم إبلاغها للموظفين في جميع المستويات، و حل المشاكل المتعلقة بالمتطلبات المهنية من قبل الأفراد عند مستويات إدارية ملائمة، و يتم أيضا متابعة الامتثال لسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية.

وعليه فقد حددت قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة التي تشمل ما يلي:

أ- النزاهة.

ب- الموضوعية.

ت- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

ث- السرية.

ج- السلوك المهني.

ح- كما يجب على شريك العملية تكوين استنتاج بشأن الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تطبق على عملية المراجعة.

خ- يجب أن يتجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.

2- المهارات والكفاءة:-

على مكتب المراجعة أن يكون مزوداً بأفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة. ويقسم هذا الضابط الرقابي إلى العناصر التالية:-

---

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**" ، مرجع سابق ص249.

- التوظيف:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات رقابة على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بأن برنامج التوظيف في المكتب سيلبي احتياجات المكتب من الموظفين، وان الموظفين الذين يستخدمهم المكتب، سواء الذين لديهم الخبرة أو الذين ليست لديهم الخبرة سيتمتعون بالنزاهة والصفات والإنجازات الأخرى والخبرة اللازمة لتمكينهم من العمل بمهارة وكفاءة.

- التطوير المهني:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات توفر لهم تأكيداً معقولاً بأن برنامج التعليم المستمر والبرامج التدريبية للمكتب يتم القيام بها امتثالاً للإرشادات المصممة لتوفير الموظفين الذين لديهم الخبرة المطلوبة للقيام بمسئولياتهم والتقدم في المكتب.

- الترقية الوظيفية:

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات توفر لهم تأكيداً معقولاً يتم فيها إعلام الموظفين بمسئوليات وظائفهم وتقديم المشورة لهم بشأن أدائهم وتقدمهم وفرص عملهم وترقيتهم إلى وظائف ذات مسئولية أعلى حسب إرشادات تعطي الاعتراف المناسب لجودة عملهم.

3- توزيع المهام:-

يجب على المكتب تبني سياسات وإجراءات رقابة على الجودة توفر لإدارة المكتب التأكيد المعقول عند توزيع الموظفين على المهام يعطى اعتبار لمتطلبات حجم العمل والمهارات والكفاءة اللازمة للعملية وخبرة وكفاءة الموظفين فيما يتعلق بتعقيد طبيعة عملية المراجعة أو نوعية الصناعة التي يمارسها العميل، ومدى الإشراف الذي سيتم توفيره، ويقوم باتخاذ قرارات توزيع المهام أفراد مكلفون بهذه المسئولية كما يقوم باعتماد القرار الشخص المسئول عن عملية المراجعة .

وعند تعيين فريق عملية المراجعة يجب الأخذ في الاعتبار أن يتوفر فيهم الأمور الآتية:

1. أن يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لدية معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.
2. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة للمعايير المهنية.
3. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية
4. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.

5. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني
6. أن يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.
7. أن يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات.

4- الإشراف:-

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بأنه يقوم بالتخطيط للعمل موظفون مناسبون، و يتم الإشراف على العمل عند كافة المستويات التنظيمية مع الأخذ بعين الاعتبار تدريب وقدرة وخبرة الموظفين المعنيين بأداء العملية، و يتم الامتثال للإجراءات المناسبة الأخرى للمحافظة على مستويات الجودة للمكتب.

وهناك مجموعة من الضوابط التي نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم (220) عند التوجيه والإشراف على عملية المراجعة:

1. يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بمسؤولياتهم.
2. يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة.
3. يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالمسائل التي لها علاقة بمخاطره.
4. يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ.
5. يجب أن يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالأسلوب المفضل لأداء العملية.
6. يتم التأكد من قبل فريق العملية أن الأدلة التي تم الحصول كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع.

الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائد له، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار.

5- الاستشارات:-

يجب على مكاتب المراجعة تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة توفر لهم التأكيد المعقول بتشاور الموظفين مع المصادر التي تملك السلطة أو يستخدمونها فيما يتعلق بالأمور المتخصصة أو المعقدة أو غير العادية، ولتحقيق هذا الهدف يجب تحديد الحالات التي تتطلب التشاور والأشخاص أو المصادر التي سيتم مشاورتها، ويجب الاحتفاظ بمكتبات مناسبة للمراجع وتحديد درجة توثيق المشاورات.

وحدد المعيار الدولي آنف الذكر مجموعة من الأمور التي يجب أن يلتزم بها شريك العملية عند أداء عملية المراجعة:

1. تحديد الأمور التي يحب التشاور بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.
2. يجب على شريك عملية المراجعة أن يكون مسئولا عن فريق المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بشان الأمور الصعبة أو تلك موضع الخلاف.
3. يحب أن يكون شريك عملية المراجعة مقتنعاً بان أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة .
4. يحب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بان الاستشارات والاستنتاجات التي نجمت عنها العملية قد تم توثيقها والاتفاق عليها مع الجهة التي تم استشارتها .
5. تحديد أن الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات تم تنفيذها.
6. يجب على شريك عملية المراجعة إبلاغ أعضاء فريق العملية بأنه يكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي له أو الآخرين داخل الشركة .
7. يتم توثيق بعض الاستشارات والاحتفاظ بها في الجزء الخاص بالرقابة على المهمة في أوراق العمل.

6- قبول العملاء والاحتفاظ بهم:-

يجب على المكتب أن يتبنى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي توفر لها التأكيد المعقول قي تقييم العملاء الحاليين والمتوقعين بشكل متسق على أساس الإرشادات الخاصة بالمكتب وممارستها من قبل الأفراد عند مستوى إداري مناسب، ووجود إجراءات مناسبة لتحديد وتناول الظروف التي تستدعي مكتب المراجعة لرفض العميل ، و هذه الإجراءات يتم الالتزام بها، ووجود تفاهم واضح مع العملاء بشأن أهداف وطبيعة ونطاق وقيود عملية المراجعة من خلال إعداد كتاب تعيين.

7- المراقبة:-

يجب على المكتب أن يتبنى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي توفر له التأكيد المعقول بأن نطاق ومحتوى برنامج التفتيش للمكتب معرفان فيما يتعلق بحجم المكتب وطبيعة عمله ودرجة استقلالية التشغيل الممنوحة للموظفين ولمكاتبه العاملة، والإجراءات الأخرى التي يتبعها المكتب لمساعدته الإدارة في متابعة الامتثال للسياسات والإجراءات الأخرى الخاصة بالرقابة على الجودة.

رقابة الجودة في معايير المراجعة الأمريكية:-

أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في نوفمبر 1979 معيار المراجعة رقم (1) حول رقابة الجودة (SQCS) ويتكون من العناصر الآتية:

- الاستقلالية Independence
- التعيين (التوظيف) Hiring
- التطوير المهني Professional Development
- الترقية Advancement
- توزيع المهام Assignment Personnel
- الإشراف Supervision
- الاستشارات Consultation
- قبول واستمرار العملاء Acceptance and Continuance of Clients
- التفتيش Inspection

وفي مايو عام 1996 أصدرت لجنة معايير المراجعة (ASB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) (SQCS No. 2) ونشرة معايير رقابة الجودة رقم (3) (SQCS No. 3) ليكونا بدلاً من نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) الصادرة في نوفمبر 1979.(Schmutte & Thieling, 1996).

وتضمنت نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) الضوابط التالية:-

- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية — Independence, Integrity, an Objectivity
- أداره الأفراد — Personnel Management
- قبول العملاء والاستمرار معهم — Acceptance and Continuance of and Engagements Clients
- أداء وتنفيذ عمليات المراجعة — Engagements Performance
- المراقبة — Monitoring

ولن نتطرق إلى هذه الضوابط بالتفصيل وذلك للتشابه الكبير مع ضوابط رقابة الجودة حسب أدلة المراجعة الدولية،ولمعرفة درجة التشابه بينهما سنقوم بإجراء المقارنة التالية:

جدول (1)

مقارنة بين رقابة الجودة حسب معايير المراجعة الدولية والأمريكية

ضوابط رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي SAS(220)	ضوابط رقابة الجودة حسب المعايير الأمريكية (SQCS No. 2)
المتطلبات المهنية	الاستقلالية والنزاهة والموضوعية
– المهارات والكفاءات التوظيف التطوير المهني الترقية الوظيفية – توزيع المهام	إدارة الأفراد
– الإشراف – الاستشارات	أداء وتنفيذ عمليات المراجعة
قبول العملاء والمحافظة عليهم	قبول العملاء والاستمرار معهم
المراقبة	المراقبة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات واختبار الفرضيات

الطريقة والإجراءات.

- أســاليب جمــع البيانــات.
- تطوير أداة الدِّراسة والتعريف بها.
- وصف مجتمع وعينــة الدِّراسة.
- الاختبارات الخاصة بأداة الدِّراسة.
- الأساليب الإحصائيَّة المستخدمة.
- تحليل الخصائص الدِّيموغرافيَّة لعينة الدراسة.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

- تحليل آراء المستجيبين بشأن المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي .
- نتيجة اختبار الفرضية الأولي.
- تحليل آراء المستجيبين بشأن مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة.
- نتيجة اختبار الفرضية الثانية.
- تحليل آراء المستجيبين بشأن متطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة.
- نتيجة اختبار الفرضية الثالثة.
- تحليل آراء المستجيبين بشأن الاستشارات التي يجب أن يقوم بها شريك العملية.
- نتيجة اختبار الفرضية الرابعة.

أولاً: الطريقة والإجراءات

مقدمة:

تناول هذا الفصل توضيحاً لمنهجِّية الدِّراسة المتبعة، حيث احتوى على أساليب جمع البيانات ومنهجِّية تطوير أداة الدراسة والتعريف بها فضلاً عن الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، فضلا ًعن تحليل الخصائص الدِّيموغرافيَّة لأفراد العينة.

3-1. أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة لهذه الدِّراسة على نوعين من البيانـــات على النحو الآتي:

3-1-1. البيانات الثانوية:

تتمثل هذه البيانات في مجموعة من الكتب والدوريات العربيَّة والأجنبيَّة، وأدلة المراجعة الدوليَّة والدِّراسات المنشورة، ورسائل الماجستير والدكتوراه، والقوانين والتعليمات الرسميَّة ذات العلاقة فضلا ًعن جمع ما تيسَّر من مواقع متاحة عبر شبكة الإنترنيت، بحيث تمَّ تغطية الجزء النظري من الدِّراسة والذي يعتبر جزءاً أساسياً في إجراء الدِّراسة الميدانية.

3-1-2 . البيانات الأولية:

ُتصنَّف هذه الدِّراسة على أنَّها دراسة ميدانية، ولتحقيق أهداف الدِّراسة قام الباحث بجمع البيانات الأولية عن طريق استخدام أسلوب الاستقصاء، حيث تمَّ تصميم نموذج الإستبانة، وتمَّ صياغة فقراتها بالاعتماد على معايير المراجعة الدوليَّة والمعايير الأمريكية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيِّن، فضلا ًعن الجزء النظري من الدِّراسة.

3-2. تطوير أداةْ الدِّراسة والتعريف بها:

انطوت عملية تطوير الإستبانة على عدة خطوات حتى وصلت إلى الصيغة النِّهائية، وتتلخص هذه الخطوات بالآتي.

1. تمَّ استعراض الأدبيات المتعلقة في المراجعة ومسؤوليات المحاسب القانوني وواجباته خاصة ًمعايير المراجعة الدوليَّة ذات العلاقة مثل (220، 230,250) ونشرات معايير المراجعة والإطار النظري الذي انتهى إليه الباحثون، وقواعد السلوك المهني .

2. بعد أن تمَّ اعتماد أبعاد الدِّراسة كلها والمتعلقة بمدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة نظر معدي القوائم المالية قام الباحث بتبويب أسئلة الاستبانة إلى عدة محاور، حيث قام مع المشرف بمراجعتها للتأكد من شموليتها، وتغطيتها لجوانب الدِّراسة الأساسيَّة.

3. تمَّ عرض أداة الدِّراسة على عدد من الأساتذة الأكاديميِّين العاملين في الجامعات الأردنيَّة الرسميَّة والخاصة، للتأكد من تغطيتها وشموليتها لجوانب الموضوع، ووضوحها وإزالة الغموض الذي قد يكتنف عناصرها.

4. بعد تعديل أداة الدِّراسة بموجب الملاحظات التي أبداها المحكَّمون لاسيما الملاحظات التي أُجمع عليها جرى توزيعها على عينة الدِّراسة.

وتتكون أداة الدِّراســة (الإستبــانة) على النحو الآتي:

اشتملت أداة الدِّراسة وفقــاً لهذا النموذج على خمسة محاور رئيسيَّة يمكن بيانهــا كالآتي:

1. محورالخصائص الديموغرافية: يحتوي هذا المحور على الخصائص الديموغرافيَّة للمستجيبين مثل: المؤهل العلمي، والتخصص، والمستوى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة ، ونوع الشهادة المهنية.

2. المحور الأول: ويحتوي على (14) بند تتعلق بالمتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي.

3. المحور الثاني: اشتمل هذا المحور على (7) بنود تتعلق بمدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة.

4. المحور الثالث: يحتوي على (7) بنود تتعلق بمتطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة.

5. المحور الرابع: يشتمل على (7) بنود تتعلق بالاستشارات التي يجب ان يقوم بها شريك العملية.

وتجدر الإشارة إلى أنه تمَّ إستخدام مقياس ليكرت الخماسي لإجابات عينة الدِّراسة وفقاً لما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (2)
فئات الإجابات والدرجات المقابلة لها

الفئات	درجة القياس	الدرجات المقابلة
		من المحور الأول إلى الرابع
من 81% - 100%	5	موافق بشكل كبيرً
من 61% - 80%	4	موافق بشكل متوسط
من 41% - 60%	3	موافق
من 21% - 40%	2	غير موافق
من 0% - 20%	1	غير موافق بشكل كبير

وفي ظل غياب توزيع معياري فقد تمَّ تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاث فئات(1- 2.49) تعني درجة متدنية، و(2.50- 3.49) تعني درجة متوسِّطة، و(3.5- 5) تعني درجة عالية. هذا واعتمد الباحث على وسط فرضي مقداره (3) والذي يمثل نسبـــة تأثير تقع بين(41% - 60%).

3-3. وصف مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الكويتية المدرجة في سوق الكويت المالي والبالغ عددها (188) تم اختيار عينة عشوائية ممثلة من كل القطاعات من هذه الشركات. حيث تم توزيع (175)إستبانة على (150) شركة مساهمة كويتية.

ومن الجدير بالذكر أنَّه تمَّ توزيع الاستبانة واستلامها باليد على عينة الدِّراسة التي تمَّ تحديدها أعلاه والآتي يبيِّن عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل.

جدول رقم (3)
العيّنة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعليّة

بيـــــــان	العدد	النسبة
الإستبانات الموزعة	175	%100
الإستبانات المستردة	152	%86.9
الإستبانات غير الصالحة للتحليل	14	%8
الإستبانات الخاضعة للتحليل	138	%78.8

3-4. **الاختبارات الخاصّة بأداة الدِّراسة:**

تهدف هذه الإختبارات إلى التأكد من أنَّ الأداة التي تم إستخدامها في هذه الدِّراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه، كما تهدف إلى التعرف على درجة مصداقية إجابات العينة، ومن الإختبـــارات التي تمَّ إستخدامهـــا في هذه الدِّراســـة الآتي:

3-4-1. صدق الأداة:

هي عملية التأكد من أنَّ العبارات التي تحتويها أداة الدِّراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة (Sekaran,2003) [1]، ولتحقيق ذلك قام الباحث بعرضها على مجموعة من المختصين في مجال المراجعة (أكاديميِّن ومهنيِّن) بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها، وشمولها وقدرتها على تحقيق أهداف الدِّراسة، حيث تمَّ تحكيمها من قبل أكثر من (15) أستاذاً جامعيَّاً ومن مختلف الجامعات الأردنيَّة (كما هو موضح في الملحق رقم2). وقد تمَّ الأخذ بالملاحظات والآراء التي أبداها المحكَّمون وخصوصاً الملاحظات التي توافقت الآراء حولها.

3-4-2 .ثبـــات الأداة (Reliability):

يقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس النتائج عند إعادة الدِّراسة بإستخدام أداة الدِّراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة (Sekaran, 2003).

---

[1] Uma, Sekaran, **''Research Methods for Business: A Skill Building Approach''** , 7th Edition, John Wiley and Sons Inc., New York, (2003), p. 84.

ولاختبار ثبات الاستبانة وإمكانية الاعتماد عليها في إختبار الفرضيات وتحقيق أهداف الدِّراسة، فقد تمَّ استخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (**Cronbach Alpha**) لقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدِّراسة على أسئلة الاستبانة.

ويمكن تفسير ألفا (α) على أنَّها معامل الثبات الداخلي (Internal Consistency) بين الإجابات، ولذا فإنَّ قيمتها تتراوح بين (صفر، 1) وأنَّ القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس هي 60% فأكثر(Sekaran, 2003).

وقد أظهرت نتائج احتساب هذا المعامل أنَّ ثبات الفقرات كان عالياً جداً، مما يؤكد إمكانية الاعتماد على الاستبانة في إختبار الفرضيَّات، كما يوضح ذلك الجدول (4).

جدول رقم (4)

إختبار ثبات أداة الدِّراسة(Cronbach Alpha)

المتغير	الفرضية	عدد الأسئلة	المحور الذي تقيسه	قيمة معامل ألفا
المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي	الأولى	14	المحور الأول	%67
مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة	الثانية	7	المحور الثاني	%73.4
متطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة	الثالثة	7	المحور الثالث	%89.2
الاستشارات التي يجب ان يقوم بها شريك العملية	الرابعة	7	المحور الرابع	%69.9
أسئلة الاستبانة ككل	–	35	عام	85.2

5-3 . الأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في معالجة البيانات:

نظراً لأنَّ إختيار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد بشكل رئيس على نوع البيانات المُراد تحليلها، فقد تم الإعتماد على عدد من الأساليب الإحصائيَّة كان أبرزها برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (**SPSS**) الإصدار الخامس عشر، وذلك من أجل توظيف البيانات التي تمَّ الحصول عليها لتحقيق أهداف الدِّراسة واختبار فرضيَّاتها. وفي ضوء طبيعة متغيرات الدِّراسة وأساليب القياس وأغراض التحليل فقد تمَّ إستخدام الأساليب الإحصائيَّة الآتية:

1. الوسط الحسابي (Arithmetic mean):

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الإحصائية الوصفيَّة التي تستخدم في وصف إجابات المستجيبين وعرض نتائج الدِّراسة. ويطلق عليه في بعض الأحيان مصطلح المتوسط **mean** أو المعدَّل المحاسبي" Average" ويستخدم لتمثيل مجموعة من البيانـــات بقيمة واحدة.

ويعتبر أحد أهم مقاييس النزعة المركزية حيث يمتاز ببساطة فكرته وسهولة حسابه، وبأنَّ عملية إحتسابه تستند إلى كافة البيانات المتاحة كما تخضع للعمليات الجبريَّة.

2. الانحراف المعياري (Standard deviation:

ويسمَّى في بعض الأحيان بالانحراف القياسي، ويعبِّر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي مقاساً بوحدات المتغيِّر نفسه، ويعتبر من أهم مقاييس التشتت ويقف في مقدمتها عند التطبيق وله نفس مميزات الوسط الحسابي.

3. النسبة المئوية:

اُستخدم هذا المقياس لتلخيص البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافيَّة للمستجيبين، فضلا ًعن استخدامه للتعبير عن نسبة الوسط الحسابي لإجاباتهم والتي يُطلق عليها نسبة التأثير وذلك وفقاً للمعادلة الآتية: **نسبة التأثير = الوسط الحســـابي÷ أعلى وزن نسبي والبـــالغ (5).**

4. إختبار ثبات الأداة (Reliability Test): تمَّ إستخدام إختبار Cronbach Alpha لقياس ثبات أداة الدِّراسة ومقدار الإتســـاق الداخلي لها .

5. إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- Test):

يُعد هذا الإختبار من الإختبارات المعلميَّة القويَّة، ويستخدم لفحص ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة يساوي قيمة ثابتة. ويشترط لإجراء هذا الإختبار شرطان الأول: إتباع المتغير

المُراد إجراء الإختبار على متوسطه للتوزيع الطبيعي والثاني: أن يكون حجم العينة كبيراً ويتجاوز **30** مفردة فضلاً عن أنهـــا عشوائيَّة أو مسحيَّـــة.

3-6. تحليل الخصائص الديموغرافيَّة للمستجيبين:

توطئةً لتحليل نتائج الدِّراسة الميدانيَّة، يتناول الباحث في هذه الفقرة استعراض الخصائص الديموغرافيَّة للعينة المستجيبة التي تمَّ استخلاصهما من فقرة المعلومات العامَّة التي تضمَّنتها الاستبانة.

جدول رقم (5)
تحليل الخصائص الديموغرافيَّة للمستجيبين

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	**بكالوريوس**	**123**	**%89**
	ماجستير	**11**	**%8**
	دكتوراه	**4**	**%3**
التخصص العلمي	**محاسبة**	**119**	**%86**
	علوم مالية	**16**	**%12**
	إدارة أعمال	**2**	**%1.4**
	اقتصاد	**1**	**%0.6**
المسمى الوظيفي	**مدير مالي**	**67**	**%48**
	نائب مدير مالي	**26**	**%19**
	مدير المراجعه داخلي	**29**	**%21**
	رئيس قسم الحسابات	**16**	**%12**
سنوات الخبرة	**1-5 سنوات**	**27**	**%20**
	من 6 -10 سنوات	**26**	**%19**
	من 11 - 15 سنة	**32**	**%23**
	16 سنة فأكثر	**53**	**%38**
نوع الشهادة المهنية	**محاسب قانوني كويتي**	**37**	**%27**
	محاسب قانوني أمريكي CPA	**5**	**%4**
	محاسب قانوني بريطاني CA	**3**	**%2**
	CMA	**18**	**%13**
	لا يوجد	**75**	**%54**
هل هناك أسباب ومعوقات تحول دون تطبيق رقابة جودة أعمال المراجعة في الكويت:	**لا**	**129**	**%93**
	نعـــم	**9**	**%7**
المجموع		**138**	**%100**

3-6-1. المؤهل العلمي:

يبيِّن الجدول رقم (5) أنَّ حوالي (11%)من أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية عليا هي درجتي الماجستير والدكتوراه، في حين أنَّ ما نسبته(89%)يحملون درجة البكالوريوس ولا يوجد أي فرد يحمل الثانوية العامة، مما يعكس التأهيل العلمي العالي والمتخصص، ويُعد ذلك من المؤشرات التي تعبّر بأنَّ جميع أفراد العينة مؤهلين بشكل كافٍ لفهم أسئلة الإستبانة، والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل.

3-6-2. التخصص العلمي:

يبيِّن الجدول رقم (5) أنَّ غالبية أفراد العينة ينتمون إلى تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم (119) فرداً وبنسبة بلغت(86%)، ويعد هذا أمراً طبيعياً كونهم يعملون في إدارات وأقسام تتطلب هذا التخصص، كما يعزز الثقة والدقة في إجاباتهم كونهم ممن درس مساقات المحاسبة عموماً و المراجعة على وجه الخصوص، بينما ينتسب (16) فرداً إلى تخصص علوم مالية ومصرفية وبما نسبته (12%)، في حين ينتسب 2 إلى تخصص إدارة الأعمال وبما نسبته (1.4%)، وفرداً واحداً إلى تخصص الاقتصاد وبما نسبته (0.6%)من إجمالي عينة الدِّراسة.

3-6-3. المستوى الوظيفي:

يتوزع أفراد عينة الدِّراسة بحسب المستوى الوظيفي إلى **(67) مديراً مالياً، يشكلون ما نسبته 48% من إجمالي العينة، و(26) بمستوى نائب مدير مالي وبما نسبته (19%)، في حين يبلغ عدد مديري المراجعة الداخلي (29) فرداً وبما نسبته (21%)، في حين هناك (16)محاسباً بمستوى رئيس قسم حسابات ويشكلون ما نسبته (12 %)، مما يدل على أنَّ الإستبانات قد** وزعت على أشخاص ذوي مستويات وظيفيَّة عليا.

3-6-4. سنـــوات الخبرة:

يتضح من الجدول(5) أنَّ غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرات متميِّزة وطويلة في مجال مهنة المحاسبة و المراجعة إذ بلغ عدد الذين تزيد خبرتهم على خمس سنوات (111) فرداً يمثلون ما نسبته (80%) من إجمالي العينة، ويعد هذا مؤشر إيجابي على أنَّ الأغلبية من ذوي الخبرة العالية، مما يعزز القدرة العلميَّة والعمليَّة على إستيعاب أسئلة الإستبانة والإجابة عليها بصورة مناسبة تساعد في تدعيم الحكم على فرضيات الدِّراسة.

3-6-5. نوع الشهـــادة المهنيَّة:

يبين الجدول (5) أنَّ عدد المستجيبين الحاصلين على شهادة مزاولة مهنة المراجعة الكويتية بلغ (37) وبما نسبته (27%) ، بينما يحمل (5) أفراد الـــ CPA ويشكلون نسبة (4%)من إجمالي أفراد العينة، يليهم من يحملون الشهادة البريطانية وعددهم (3) ويشكلون ما نسبته(2%)، في حين يحمل شهادة محاسب إداري CMA (18) ويمثل ما نسبته (13%)، من إجمالي حجم العينة.

3-6-6. هل هناك أسباب ومعوقات تحول دون تطبيق رقابة جودة أعمال المراجعة في الكويت:

يلاحظ من خلال الجدول (5) أنَّ (129)من أفراد العينة يعتقدون أن لا يوجد هناك أسباب ومعوقات تحول دون تطبيق رقابة الجودة على أعمال المراجعة في دولة الكويت وهم يشكلون ما نسبته (93%)من أفراد العينة .

3-7 تحليل آراء المستجيبين بشأن المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي .

لغرض تحليل آراء المستجيبين للتعرف على المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي خُصص المحور الأول من الاستبانة ضمن (14) فقرة بهدف الكشف عن آراء المستجيبين في هذا الشأن، وقد تمَّ تلخيص الإجابات التي تمَّ الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي.

جدول (6)

الإحصاءات الوصفيَّة لفقرات المحور المتعلق بشأن المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي .

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
1	10	يقوم مراجع الحسابات بالإشراف على الأشخاص الذين تحت سلطته.	**4.48**	**0.56**	**21.98**	**0.00**
2	4	يلتزم مراجع الحسابات بحكمه المهني أو التجاري بمبدأ الموضوعية وعدم التحيز.	**4.36**	**0.82**	**13.77**	**0.00**
3	3	يلتزم مراجع الحسابات بالنزاهة (التعامل الصادق والعدل).	**4.23**	**0.81**	**12.68**	**0.00**
4	12	يتجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.	**4.19**	**0.86**	**11.82**	**0.00**
5	9	يتخذ مراجع الحسابات خطوات لضمان أن يكون لدى الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته خبره مهنية وتدريب كافي.	**4.13**	**0.81**	**12.20**	**0.00**
6	2-ج	يجب أن لايكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات	**4.13**	**0.89**	**10.36**	**0.00**

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
		أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات تحذف أو نخفى المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مظللاً.				
7	5	يلتزم مراجع الحسابات بتجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني .	**4.07**	**0.91**	**10.55**	**0.00**
8	7	يحافظ مراجع الحسابات على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة..	**4.03**	**0.91**	**9.76**	**00.0**
9	11	يلتزم مراجع الحسابات بتنفيذ القوانين والأنظمة ذات الصلة.	**3.99**	**0.80**	**10.63**	**0.00**
10	1	يتصف مراجع الحسابات بالاستقامة والأمانة في علاقاته المهنية والتجارية	**3.91**	**0.90**	**9.10**	**0.00**
11	2-أ	يجب أن لا يكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات تحتوي على عبارات خاطئة أو مظللة بشكل كبير.	**3.90**	**1.36**	**5.58**	**0.00**
12	6	يلتزم مراجع الحسابات بعدم الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أورب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات التجارية أو المهنية	**3.88**	**0.84**	**8.86**	**0.00**

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
		لمصلحته الشخصية أو لمصالح أطراف أخرى.				
13	2-ب	يجب أن لا يكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة.	**3.88**	**1.01**	**7.29**	**0.00**
14	8	يمارس مراجع الحسابات عمله وفقاً لاجتهاده وعنايته والمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمة.	**3.68**	**0.93**	**7.88**	**0.00**
		المتوسط العام	**4.09**	**0.892**	**10.66**	**0.00**

يبين الجدول (6) أن أعلى متوسط حسابي (4.48) بانحراف معياري (0.56) جاء في الفقرة رقم (12) والتي تنص على " يقوم مراجع الحسابات بالإشراف على الأشخاص الذين تحت سلطته"، ويعزو الباحث ذلك إلى وجود قناعة لدى عينة الدراسة أن مراجع الحسابات يقوم بالإشراف الجيد على المراجعين المسؤول عنهم تلاها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (6) والتي تنص على " يلتزم مراجع الحسابات بحكمه المهني أو التجاري بمبدأ الموضوعية وعدم التحيز" بمتوسط حسابي بلغ (4.36) وانحراف معياري (0.82)، الأمر الذي يشير إلى وجود اتفاق بين أفراد العينة بشأن الفقرة. تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (5) والتي تنص على " يلتزم مراجع الحسابات بالنزاهة (التعامل الصادق والعدل)" بمتوسط حسابي بلغ (4.23) وانحراف معياري (0.81) وهذا يدل على وجود إتساق في إجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة لان الوسط الحسابي أعلى من متوسط أداة القياس البالغ (3) حيث يعتقد أفراد العينة أن مراجعي الحسابات يلتزمون بالنزاهة والتعامل الصادق والعادل فيما يتعلق بهذه الفقرة، بينما جاءت الفقرة رقم (14) والتي تنص على " يتجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة" بالمرتبة

الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ (4.19) وبانحراف معياري (0.86) ويعزو الباحث ذلك إلى أن أهم ما يحافظ عليه مراجع الحسابات هو سمعته والتي من خلاها يستطيع استقطاب العملاء، وحازت الفقرة رقم (11) على المرتبة الخامسة والتي تنص على "يتخذ مراجع الحسابات خطوات لضمان أن يكون لدى الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته خبره مهنية وتدريب كافي"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.13) وبانحراف معياري (0.81) الأمر الذي يشير إلى أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على هذه الفقرة يرقى إلى مستوى الإجماع. ونالت الفقرة رقم (4) على المرتبة السادسة والتي تنص على " يجب أن لا يكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات تحذف أو نخفى المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مظللاً"، حيث بلغ الوسط الحسابي (3.13) وبانحراف معياري قدره (0.89). بينما حازت الفقرة رقم (7) على المرتبة السابعة والتي تنص على " يلتزم مراجع الحسابات بتجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني "، بلغ الوسط الحسابي(4.07) وبانحراف معياري بلغ (0.91). ونالت الفقرة رقم (9) على المرتبة الثامنة والتي تنص على " يحافظ مراجع الحسابات على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة"، حيث بلغ الوسط الحسابي (4.03) وبانحراف معياري (0.91)الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة لأن الوسط الحسابي أدنى من متوسط أداة القياس البالغة (3). وحازت الفقرة رقم (13) على وسط حسابي بلغ (3.99) وانحراف معياري(0.80)والتي تنص على " يلتزم مراجع الحسابات بتنفيذ القوانين والأنظمة ذات الصلة" وحازت الفقرة (1) على وسط حسابي بلغ 3.91 وانحراف معياري بلغ(0.90)والتي تقضي" يتصف مراجع الحسابات بالاستقامة والأمانة في علاقاته المهنية والتجارية" تشير هذه الفقرة إلى أن مراجع الحسابات يلتزم بالاستقامة والأمانة في علاقاته المهنية والتجارية وفقاً لأفراد العينة. بينما حازت الفقرة رقم (2) على أعلى انحراف معياري في المحور حيث بلغ (1.36) وبوسط حسابي بلغ (3.90) الأمر الذي يشير إلى عدم اتساق إجابات أفراد العينة وتشتتها إذ نلاحظ عدم اتفاق أفراد العينة بشأن "يجب أن لا يكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات تحتوي على عبارات خاطئة أو مظللة بشكل كبير". وجاءت الفقرة رقم (8) والتي تنص على" يلتزم مراجع الحسابات بعدم الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أورب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات التجارية أو المهنية لمصلحته الشخصية أو لمصالح

أطراف أخرى" على وسط حسابي بلغ (3.88) وانحراف معياري (0.84)مما يشير إلى وجود موافقة متوسطة من أفراد العينة بشأن الفقرة ويعزو الباحث تلك الموافقة إلى التجارب التي يعيشها ويمارسها المستجيبون وما يلتمسوه من مراجع الحسابات عند التعامل معه كونهم أكثر الفئات احتكاكاً بالمراجع، وحازت الفقرة رقم (3) على ثاني أعلى انحراف معياري في المحور بلغ (1.01) ووسط حسابي بلغ (3.88) والتي تنص على " يجب أن لا يكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة" مما يشير على عدم وجود اتساق في إجابات أفراد العينة بشأن الفقرة آنفة الذكر. الجدير بالذكر أن فقرات المحور كلها تشير إلى موافقة بدرجة عالية جداً وعالية ومتوسطة وإن تفاوتت من فقرة إلى أخرى إلا أنها نالت وسط حسابي أعلى من متوسط أداة القياس المستخدمة في الدراسة والبالغة 3.

3-8 نتيجة إختبار الفرضية الأولى:

Ho: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

Ha: يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

بما أنَّ الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغ (4.09) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (0.892) فضلاً عن أن معامل الإختلاف بلغ (21.8%)وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة(50%). مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير ، كما أنَّ درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أنَّ الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأنَّ هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تمَّ استخدام اختبار(One Sample T- Test) والجدول الآتي يظهر نتيجة الإختبار:

جدول رقم (7)

نتيجة إختبار T للفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة [SIG]	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
10.66	1.96	0.00	رفض	4.09	0.892

بالنظر إلى الجدول رقم (7) يتضح أنَّ قيمة **T** المحسوبة بلغت **10.66** وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أنَّ قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية(**Ho**) ونقبل الفرضية البديلة (**Ha**) ويعني ذلك أن مراجعي الحسابات الكويتيين يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

3-9 تحليل آراء المستجيبين بشأن مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة .

لغرض تحليل آراء المستجيبين للتعرف على مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة خُصص المحور الثاني من الاستبانة ضمن (7) فقرات بهدف الكشف عن آراء المستجيبين في هذا الشأن، وقد تمَّ تلخيص الإجابات التي تمَّ الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي.

جدول (8)

الإحصاءات الوصفيَّة لفقرات المحور المتعلق بمدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
1	15	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية.	4.22	0.70	14.356	0.00
2	18	يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.	4.06	0.92	9.535	0.00
3	14	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمعايير المهنية.	3.96	0.96	8.263	0.00
4	13	يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لدية معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.	3.93	1.06	7.258	0.00
5	17	يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني.	3.91	0.80	9.485	0.00
6	16	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.	3.72	1.06	5.702	0.00
7	19	يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات.	3.65	1.05	5.136	0.00
		المتوسط العام	3.92	0.937	8.534	0.000

يلاحظ من الجدول (8) أن كل الفقرات حازت على متوسطات حسابية عالية أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3) حين حازت الفقرة رقم (3) على أعلى متوسط حسابي (4.22) بانحراف معياري (0.70) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية"، لأنه من الضروري أن يكون مراجع الحسابات لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (6) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة " بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وانحراف معياري (0.92)، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (2) والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة للمعايير المهنية " بمتوسط حسابي بلغ (3.96) وانحراف معياري (0.96) وفي رأي الباحث أنه من الضروري أن يكون مراجع الحسابات عارفاً وواعياً لمعايير المراجعة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وحازت الفقرة رقم (1) على المرتبة الثالثة حيث بلغ الوسط الحسابي(3.93) وانحراف معياري (1.06)والتي تنص " يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لدية معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة " الجدير بالذكر أن هذه الفقرة قد حازت على أعلى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى وجود عدم اتفاق بين أفراد العينة بشأن الفقرة، في حين نالت الفقرة رقم (5) قد حازت وسط حسابي حيث بلغ (3.91)وانحراف معياري 0.80 والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني" وفي رأي الباحث أن ذلك يعود إلى وجود قناعة لدى المستجيبين بأنه يجب أن يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني، بينما حازت الفقرة (4) على وسط حسابي بلغ (3.72)وانحراف معياري (1.06)والتي تنص على " يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل" الجدير بالذكر أن هذه الفقرة حازت على أعلى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى عدم اتساق إجابات أفراد العينة حول الفقرة آنفة الذكر. وحازت الفقرة رقم (7) على أدنى وسط حسابي حيث بلغ(3.65)وثاني أعلى وانحراف معياري بلغ (1.05).

3-10 نتيجة إختبار الفرضية الثانية:

HO: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220).

Ha: يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220).

بما أنَّ الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغ (3.92) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (0.937) فضلاً عن أن معامل الاختلاف بلغ (23.9%) وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة (50%). مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير ، كما أنَّ درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أنَّ الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأنَّ هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تمَّ استخدام اختبار(One Sample T- Test) والجدول الآتي يظهر نتيجة الاختبار:

جدول (9)

نتيجة إختبارT للفرضية الثانية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة [SIG]	T الجدولية	T المحسوبة
0.937	**3.92**	**رفض**	**0.00**	**1.96**	**8.534**

بالنظر إلى الجدول رقم **(9)** يتضح أنَّ قيمة **T** المحسوبة بلغت **8.534** وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أنَّ قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية**(Ho)** ونقبل الفرضية البديلة **(Ha)** ويعني ذلك أنه يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220).

3-11 تحليل آراء المستجيبين بشأن متطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة.

لغرض تحليل آراء المستجيبين للتعرف على مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة خُصص المحور الثاني من الاستبانة ضمن (7) فقرات بهدف الكشف عن آراء المستجيبين في هذا الشأن، وقد تمَّ تلخيص الإجابات التي تمَّ الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي.

جدول (10)

الإحصاءات الوصفيَّة لفقرات المحور المتعلق بمتطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
1	22	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام أعضاء فريق العملية بالمسائل التي لها علاقة بمخاطره.	4.54	0.584	21.87	0.00
2	23	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام أعضاء فريق العملية بالمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ.	4.36	0.641	17.65	0.00
3	24	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام أعضاء فريق العملية بالأسلوب المفضل لأداء العملية.	4.28	0.705	15.03	0.00
4	21	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام أعضاء فريق العملية بطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة.	3.88	0.932	7.88	0.00
5	25	يتم التأكد من قبل فريق العملية أن الأدلة التي تم الحصول كافية ومناسبة	3.84	0.816	8.56	0.00

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
		لدعم تقرير المراجع.				
6	26	الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائد له، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار.	3.83	0.857	8.01	0.00
7	20	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بمسؤولياتهم.	3.80	1.023	6.47	0.00
		المتوسط العام	4.07	0.794	12.21	0.000

يلاحظ من الجدول (10) أن كل الفقرات حازت على متوسطات حسابية عالية أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3) حين حازت الفقرة رقم (3) على أعلى متوسط حسابي (4.54) بانحراف معياري (0.584) والتي تنص على " يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالمسائل التي لها علاقة بمخاطره "، الجدير بالذكر أن هذه الفقرة قد حازت على أعلى وسط حسابي وأدنى انحراف معياري مما يشير إلى وجود اتفاق بين أفراد العينة يمكن أن يرقى إلى مستوى الإجماع حيث بلغت نسبة الموافقة (90.8%) وهي نسبة عالية جداً بينما بلغ معامل الاختلاف(12.8%)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (4) والتي تنص على " يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ" بمتوسط حسابي بلغ (4.36) وانحراف معياري (0.641) وعليه فقد حازت الفقرة آنفة الذكر على ثاني أعلى وسط حسابي وثاني أدنى انحراف معياري وبلغت نسبة الموفقة(87.2%) ومعامل اختلاف(14.7%) ، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (5) والتي تنص على " يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بالأسلوب المفضل لأداء العملية " بمتوسط حسابي بلغ (4.28) وانحراف معياري (0.705) وبلغت نسبة الموافقة(85.6%). وحازت الفقرة رقم (2) على المرتبة الرابعة حيث بلغ الوسط الحسابي(3.88) وانحراف معياري(0.932) والتي تنص "

يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلان أعضاء فريق العملية بطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة " الجدير بالذكر أن هذه الفقرة قد حازت على ثالث أعلى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى وجود عدم اتفاق بين أفراد العينة بشأن الفقرة، في حين نالت الفقرة رقم (6) قد حازت وسط حسابي حيث بلغ(3.84) وانحراف معياري (0.816) والتي تنص على " يتم التأكد من قبل فريق العملية أن الأدلة التي تم الحصول كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع " بلغت نسبة الموافقة على هذه الفقرة (76.8%)، بينما حازت الفقرة (7) على وسط حسابي بلغ (3.83)وانحراف معياري (0.857) والتي تنص على " الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائد له، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار" وبلغت نسبة الموافقة (76.6%). بينما حازت الفقرة رقم (1) على أعلى انحراف معياري في المحور بلغ (1.023) ووسط حسابي بلغ (3.80) الجدير بالذكر أن هذه الفقرة حازت على أعلى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى عدم اتساق إجابات أفراد العينة حول الفقرة آنفة الذكر حيث بلغت نسبة الموافقة (76%) ومعامل اختلاف (26.9%).

12-3 نتيجة إختبار الفرضية الثالثة:

HO: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

Ha: يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

بما أنَّ الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول مدى مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغ (4.07) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (0.794) فضلاً عن أن معامل الاختلاف بلغ (19.5%) وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة (50%). مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير ، كما أنَّ درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أنَّ الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأنَّ هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تمَّ استخدام اختبار(One Sample T- Test) والجدول الآتي يظهر نتيجة الإختبار:

جدول (11)

نتيجة إختبارT للفرضية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة [SIG]	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
12.21	**1.96**	**0.011**	**رفض**	**4.07**	**0.794**

الجدول رقم **(11)** يوضح أنَّ قيمة **T** المحسوبة بلغت **(12.21)**وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أنَّ قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية**(Ho)** ونقبل الفرضية البديلة **(Ha)** ويعني ذلك أنه يلتزم مراجعي الحسابات

الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

3-13 تحليل آراء المستجيبين بشأن الاستشارات التي يجب أن يقوم بها شريك العملية.

جدول (12)

الإحصاءات الوصفيَّة لفقرات المحور المتعلق بالاستشارات التي يجب أن يقوم بها شريك العملية

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
1	31	تحديد أن الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات تم تنفيذها.	**4.62**	**0.571**	**16.328**	**0.00**
2	27	يتم تحديد الأمور التي يجب التشاور بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.	**4.32**	**0.899**	**17.65**	**0.00**
3	30	يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بان الاستشارات والاستنتاجات التي نجمت عنها العملية قد تم توثيقها والاتفاق عليها مع الجهة التي تم استشارتها .	**4.29**	**0.925**	**7.092**	**0.00**
4	29	يجب أن يكون شريك عملية المراجعة مقتنعاً بان أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة.	**4.26**	**0.932**	**7.743**	**0.00**
5	28	يجب على شريك عملية المراجعة أن يكون مسئولا عن فريق المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بشان الأمور الصعبة أو تلك موضع الخلاف.	**4.14**	**0.974**	**7.564**	**0.00**
6	33	يتم توثيق بعض الاستشارات والاحتفاظ بها في الجزء الخاص بالرقابة على المهمة في أوراق العمل.	**4.14**	**0.928**	**5.773**	**0.00**
7	32	يجب على شريك عملية المراجعة إبلاغ أعضاء فريق العملية بأنه يكنهم	**4.13**	**0.662**	**7.907**	**0.00**

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
		إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي له أو الآخرين داخل الشركة.				
		المتوسط العام	**4.27**	**0.825**	**8.272**	**0.00**

يبين الجدول (12) أن أعلى متوسط حسابي (4.62) بانحراف معياري (0.571) جاء في الفقرة رقم (5) والتي تنص على " تحديد أن الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات تم تنفيذها " وبلغت نسبة الموافقة (92.4%) الجدير بالذكر أن هذه الفقرة حازت على أدنى انحراف معياري في المحور الأمر الذي يشير إلى وجود اتفاق بين أفراد العينة بشأن الفقرة يرقى إلى مستوى الإجماع، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (1) والتي تنص على " يتم تحديد الأمور التي يجب التشاور بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة " بمتوسط حسابي بلغ (4.32) وانحراف معياري (0.899) وبنسبة موافقة بلغت (86.4%)، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (4) والتي تنص على " يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بان الاستشارات والاستنتاجات التي نجمت عنها العملية قد تم توثيقها والاتفاق عليها مع الجهة التي تم استشارتها " بمتوسط حسابي بلغ (4.29) وانحراف معياري (0.925) حيث بلغت نسبة الموافقة(85.8%)، وفي المرتبة الرابعة جاءت الفقرة رقم (3) والتي تنص على " يجب أن يكون شريك عملية المراجعة مقتنعاً بان أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة " بمتوسط حسابي بلغ (4.26) بانحراف معياري (0.932) حازت هذه الفقرة على ثالث أعلى انحراف معياري، وجاءت الفقرة رقم (2) في المرتبة الخامسة حيث بلغ الوسط الحسابي(4.14)وانحراف معياري بلغ (0.974) والتي تنص على " يجب على شريك عملية المراجعة أن يكون مسئولا عن فريق المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بشان الأمور الصعبة أو تلك موضع الخلاف "، الأمر الذي يشير إلى عدم وجود اتساق في إجابات أفراد العينة ووجود تباين. بينما حازت الفقرة رقم (7) على ثاني أعلى انحراف معياري في المحور حيث بلغ (0.928)ووسط حسابي (4.14)الأمر الذي يشير إلى وجود تباين وتشتت في إجابات أفراد العينة بشأن الفقرة آنفة الذكر. وجاءت أخيراً الفقرة (6) والتي تنص على" يجب على شريك عملية المراجعة إبلاغ أعضاء فريق العملية بأنه يكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن

خلافات في الرأي له أو الآخرين داخل الشركة" حيث بلغ الوسط الحسابي (4.13) وانحراف معياري بلغ (0.662) وبنسبة موافقة (82.6%).

3-14 نتيجة اختبار الفرضية الرابعة:

HO: لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

Ha: يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

بما أنَّ الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغ (4.27) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير إذ بلغ المتوسط (0.825) فضلاً عن أن معامل الاختلاف بلغ (19.32%) وهو الآخر أقل من النسبة المعتمدة والبالغة(50%). مما يدل على تقارب الآراء إن لم نقل تجانسها حول هذا المتغير ، كما أنَّ درجة الموافقة بشكل عام عالية الأمر الذي يمكن معه القول برفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة.

وللتحقق من أنَّ الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من أداة القياس، وأنَّ هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، فقد تمَّ استخدام اختبار(One Sample T- Test) والجدول الآتي يظهر نتيجة الإختبار:

جدول (13)

نتيجة إختبار T للفرضية الرابعة

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة [SIG]	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
8.272	**1.96**	**0.000**	**رفض**	**4.27**	**0.825**

نرى في الجدول رقم **(13)** يتضح أنَّ قيمة **T** المحسوبة بلغت **(8.272)** وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أنَّ قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية **(Ho)** ونقبل الفرضية البديلة **(Ha)** ويعني ذلك أنه يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).

جدول (14) ملخص اختبار الفرضيات

رقم الفرضية	نص الفرضية	النتيجة
.1	لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).	**الرفض**
.2	لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220).	**الرفض**
.3	لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).	**الرفض**
.4	لا يلتزم مراجعي الحسابات الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220).	**الرفض**

الفصل الرابـع

النتائج والتوصيات

- النتائج
- التَّوصيـــات.
- قائمة المراجع والمصادر.
- الملاحـــق.
- ملخص الدِّراسة باللغة الإنجليزيَّة.

أولاً: النتائج

النتائج المستخلصة من الدراسة النظرية:

1. هناك عدد من الأسباب أدت إلى الاهتمام بدراسة جودة المراجعة أهمها وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة؛ المنافسة بين مكاتب المراجعة ؛ المشاكل المالية التي تواجهها كثير من الشركات وإفلاس البعض منها؛ عدم توافر المقومات الأساسية للمهنة؛ التعقيدات الناجمة عن بعض عمليات الفحص والاختبار.

2. هناك مجموعة من القيود المفروضة على جودة المراجعة منها قيود مرتبطة بطبيعة البيانات المالية والنظام المحاسبي مثل الطبيعة التقريبية للقياس المحاسبي؛ المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وقيود مرتبطة بعملية المراجعة مثل تنفيذ عملية المراجعة على أساس عينات ؛الأخذ في الاعتبار كلاً من الأهمية النسبية والموازنة بين التكلفة والعائد؛ المحافظة على استقلال المراجع؛ مقاومة ضغط العميل؛ وتعدد الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

3. أنه لتحقيق الجودة في أعمال المراجعة يجب على المراجع أن يلتزم وكحد أدنى بالمعايير المهنية للمراجعة؛ معايير الرقابة على جودة أعمال المراجعة؛ قواعد وآداب السلوك المهني؛ المتطلبات المهنية والقانونية الأخرى الواجب على المراجع مراعاتها عند أداء عملية المراجعة.

النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية:

1. يلتزم المراجعين الكويتيين بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة مثل:(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) حيث بلغت نسبة الالتزام(81.8%).
2. يلتزم المراجعين الكويتيين بتعيين فريق العملية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغت نسبة الالتزام(78%).
3. يلتزم المراجعين الكويتيين بمتطلبات التوجيه والأداء والإشراف على عملية المراجعة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) حيث بلغت نسبة الالتزام(80.2%).
4. يلتزم المراجعين الكويتيين بتنفيذ الاستشارات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (220) بلغت نسبة الالتزام(85%).

ثانياً: التوصيات:

1. ضرورة استمرار التزام مكتب المراجعة بالمتطلبات القانونية الواجب مراعاتها عند أداء أعمال المراجعة مثل تلك الواردة بقانون الشركات والإرشادات واللوائح المالية المتعلقة بذلك.
2. ضرورة تطوير نظام للرقابة على جودة الأداء المهني داخل مكتب المراجعة.
3. ضرورة الاستمرار بالاهتمام بوجود الخبرة في أعمال المراجعة بشكل عام لدى أعضاء المكتب وفي صناعة العميل بشكل خاص؛ بالإضافة إلى وجود خبراء في فروع المعرفة والأنظمة والترجمة.
4. أهمية قيام أعضاء المكتب بزيارات متكررة للمنشأة محل المراجعة والفحص الجيد لنظام الرقابة الداخلية وإطلاع المسئولين في المنشأة محل المراجعة على المشكلات التي يواجهونها ووسائل معالجتها.
5. أهمية استخدام المكتب لخدمات الحاسب الآلي والأساليب الحديثة في عملية المراجعة.
6. قيام الجهات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة وجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بعقد ندوات ودورات حول أهمية وكيفية تطبيق ضوابط رقابة الجودة للمراجعين، وذلك لتطوير مهنة المراجعة في الكويت.
7. اتخاذ مكاتب المراجعة في الكويت الإجراءات اللازمة التي تكفل استقرار المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة واستمرارهم في مهنة المراجعة وعدم الانتقال إلى مهنة أخرى،وذلك لرفع مستوى الخدمات التي تقدمها المهنة لعملائها.
8. أهمية تطوير برامج للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع والإشراف على تنفيذها.

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية

أ. الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**" ، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، (2008م).
2. آمين السيد لطفـــــــي، **إرشادات المراجعة – الجزء الأول (إرشادات العمل الميداني)** – دار النهضة العربية؛ القاهرة (جمهورية مصر العربية). (1993م).
3. خالد أمين عبدالله ،"**علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية**"، دار وائل للنشر، عمان، (2000م).
4. عبد الفتاح محمد الصحـــن، ورجب السيد راشد، ومحمد ناجي درويش" **أصول المراجعة** "– الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع – الإسكندرية (مصر)، (2000م).
5. ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل**" – دار المريخ للنشر – ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج؛ المملكة العربية السعودية.(2002م).

جورج دانيال غالي، "**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، (2001م)

6. محمد أبو العلاء الطحـــان، ومحمد رشاد مهنا "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**" – الطبع والنشر المؤلفين؛ القاهرة (جمهورية مصر العربية). (2001م).
7. محمد الفيومـــي، وعوض لبيب "**أصول المراجعة**" – المكتب الجامعي الحديث ؛ الإسكندرية (جمهورية مصر العربية). (1998م).
8. محمد مطر، "**أصول التدقيق**"، كتاب مترجم، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
9. وليم توماس، و أمرسون، هنكي، " ***المراجعة بين النظرية والتطبيق***"، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية،(1989م).

ب. الدوريات:

1. إبراهيم احمد الصعيـــدي، "**معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة**" مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية – العدد (52): 167-205؛ جامعة الكويت (الكويت). (1987م).
2. أحمد عبد المولى الصباغ،"استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية" ،مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة ،جامعة الزقازيق ،العدد الأول، (1993م).
3. أمين السيد لطفي، "**دراسة اختباريه للعوامل و الخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية**" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة،(1996م).
4. تناء عطية مزاج (تقييم برنامج رفع كفاءة جودة المراجعة)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع (1995م).
5. ثناء عطية فراج، وأمال محمد إبراهيم "**نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها: دراسة تطبيقية**" المجلة المصرية للدراسات التجارية – العدد (4):1-41؛ جامعة المنصورة – كلية التجارة؛ (جمهورية مصر العربية).(1994م).
6. رضا إبراهيم صالـــح "**تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين : دراسة نظرية تطبيقية:حالة مصر**" مجلة البحوث المحاسبية– المجلد السادس – العدد (2):115-159؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ (المملكة العربية السعودية). (2002م).
7. سمية أمين علي "**فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع: دراسة ميدانية**" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين – العدد (57): 49-85؛جامعة القاهرة – كلية التجارة؛(جمهورية مصر العربية). (2001م).
8. السيد احمد السقـــــــا، "**إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية**" (الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية) (4-5 رجب 1415هـ، 6-7 ديسمبر) جامعة الملك سعود – كلية العلوم الإدارية – قسم المحاسبة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1994م).

9. صادق حامد مصطفى، "**نحو أهداف أساسية لتعليم مقررات المراجعة:الحاضر والمستقبل**" مجلة الاقتصاد والإدارة – المجلد الثاني عشر – العدد (2): 123-152؛ جامعة الملك عبد العزيز؛ جدة (المملكة العربية السعودية). (1999م).

10. طارق محمد حسنيـــن، وأحمد سباعي قطب، "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**" مجلة المحاسبة والإدارة والتامين – العدد (60):355-406؛ جامعة القاهرة – كلية التجارة؛ (جمهورية مصر العربية). (2003م).

11. عبد الرحمن إبراهيم الحميـــد، "**خصائص جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية**" مجلة الإدارة العامة – المجلد 35 – العدد (3): 405- 453؛ معهد الإدارة العامة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1995م).

12. عبد الستار أبوغـــــدة، "**مسئولية المراجع في ضوء القواعد الفقهية**". (الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية) (4-5 رجب ،6-7 ديسمبر) جامعة الملك سعود – كلية العلوم الإدارية – قسم المحاسبة؛ (المملكة العربية السعودية). (1994م).

13. عبد الله قاسم يمانــــــي "**دراسة اختباريه لبعض العوامل الهامة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحللي الاستثمار في المملكة العربية السعودية**" مجلة الإدارة العامة – العدد (71):183-229؛ معهد الإدارة العامة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1991م).

14. عبدا لرحمن علي التويجري وحسين محمد النافعابي " **جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد22، العدد 1، ص 219-255.(2008م)

15. عبدالله المنيـــف وعبد الرحمن الحميد "**مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**" مجلة جامعة الملك عبدا لعزيز الاقتصاد والإدارة؛ المجلد الحادي عشر: 37- 68؛ جدة (المملكة العربية السعودية). (1998م).

16. على إبراهيم طلبـــــــة،"**قياس اثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان**" مجلة الإداري – العدد (69):13 – 37؛ معهد الإدارة العامة؛ مسقط (سلطنة عمان). (1997م).

17. عماد سعيد زكي الزمـــــر، "**دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير العلاقات الوكاليه في الطلب على جودة المراجعة**" ؛ مجلة المحاسبة والإدارة والتامين – العدد (54):335-351؛ جامعة القاهرة؛ القاهرة (جمهورية مصر العربية). (1998م).
18. فهيم أبوالعـــزم (أ) "**مفهوم جودة المراجعة**" مجلة المحاسبة – العدد (25):24-27؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (2000م).
19. فهيم أبوالعـــزم(ب)، "**أبعاد وحدود جودة المراجعة**" مجلة المحاسبة – العدد (27): 24-28؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (2000م).
20. متولي احمد قايـــــــد، "**مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش في ظل النظم الإلكترونية**" مجلة المحاسبون – العدد (10):18 – 27؛ جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية؛ (الكويت). (1998م).
21. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "**مراقبة جودة أعمال التدقيق**"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 81، تشرين الثاني-كانون أول،(1993م).
22. محمد سامي راضــــى، "**الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر**" مجلة آفاق جديدة – السنة العاشرة – العدد (2): 237 – 302؛ جامعة المنوفية؛ (جمهورية مصر العربية). (1998م).
23. محمد سامي راضـــي "**فجوة التوقعات في المراجعة.. التشخيص..الحلول: دراسة انتقادية**" مجلة المحاسبة – العدد (31):20 – 25؛ والعدد(32):26-33؛ جمعية المحاسبة السعودية؛ الرياض (المملكة العربية السعودية)(2001م).
24. محمد سرور، (**العلاقة بين مخاطر وجودة المراجعة في ضوء معايير المراجعة ومسؤولية أجهزة الرقابة العربية في مواجهة ذلك**)، مجلة الرقابة، الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة العدد2، ديسمبر (2005م).
25. مكتب الراشد "**مراقبة أداء مكاتب المحاسبة**" (الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية) (6 – 7 ديسمبر؛ 4 – 5 رجب 1415هـ) جامعة الملك سعود – كلية العلوم الإدارية – قسم المحاسبة؛ الرياض (المملكة العربية السعودية). (1994م).
26. منظمة الانتوساي (**نظام إدارة جودة المراجعة**)المجلة الدولية للمراجعة الحكومية، إبريل (2005م).

27. وائل إبراهيم الراشـــــد، "**استقلالية مراقب الحسابات بالتشريعات المهنية المتقدمة والتشريع الكويتي:دراسة اختباريه**" مجلة المحاسبون– العدد (11): 35–51؛ جمعية المحاسبون والمراجعون الكويتية؛ (الكويت). (1998م).

28. يوسف محمود الجربـــوع، "**الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي المستقل**" مجلة المحاسب القانوني العربي – العدد (105):28–31؛ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ الأردن ، (1998م).

جـــ. الرسائل الجامعية:

1. أبو صيام ،يوسف إبراهيم " **العوامل المؤثرة في جودة أعمال مكاتب التدقيق في الأردن**"”، (2009م)، رسالة ماجستير ، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن.
2. أحمد زياد (العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق)،رسالة ماجستير جامعة آل البيت، الأردن (2003م).
3. رلى دهمش، " **مدى تطبيق رقابة الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن**" ، ديسمبر، (1994م) ، رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية، الأردن.
4. سمية غازي فريـــــدي "**أثر عوامل جودة عملية المراجعة على الأتعاب من وجهة نظر لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية**" (رسالة ماجستير– كلية الاقتصاد والإدارة / جامعة الملك عبد العزيز)؛ جدة (المملكة العربية السعودية). (1998م).
5. محمد حميدات، "**تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها**"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، (2002م).
6. وهيب الضلعي ، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن :دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، (2004م).

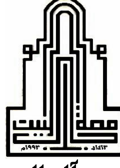
ثانياً: المراجع الانجليزية

1. Alam and Hoffman, "**Perceptions of the Peer Review Program of the Accounting Profession : Implications for Management** ", Journal of Managerial Issues, Winter (2000), Vol 12, issue 4, PP408-426.
2. Colbert Gary, and Murray, Dennis, **"The Association Between Auditor Quality and Auditor Size"** Journal of Accountancy,(1998), Vol, 13, PP135-150.
3. Copley, Paul A. and Doucet, Mary S.(1993) **"The impact of compeitition on the Quality of Governmentat Audits"**, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 88 – 98.
4. George, J., **" Quality Control: a Philosophy or a Set of Rules "**, Journal of Accountancy, October, (1980), PP 103-105.
5. Goldstein, Robert D, and Rosenfield, Shorman L., **" Quality Control Manual for CPA Firms"**, The American Institute of Certified Public Accountants, New York,(1992).
6. Krishnan Dogen, and Schauer, Poul, **"The Differentiation of Quality among Auditors Evidence From The Not- For- Profit Sector"** Auditing, Full(2000), Vol 19, issu2,PP9-28.
7. Malone, Charles, and Roberts, Robin, **"Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors"**, Auditing, Fall 1996, vol15, issue 2, PP99-64.
8. Nashwa George **"Auditor Rotation and The Quality of Audits"** The CPA Journal,(Dec,2004),Vol.(74), No.(12),PP.4-22.
9. Palmrose, Z. **"An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality"**, The Accounting Review 63 (January): 55 - 73. (1988).
10. Palmrose, Z.. **"An Analysis of Auditor litigaation disclosures"**,*Auditing: A Journal of Practice and Theory* 10 (Supplement): 54 - 77. (1991) .
11. Shockley, Randolf A. **"Perception of Auditor Independence: An Empirical Analysis"**, *The accounting Review*(October) : 785 - 800. (1981).
12. Simumic, D. A. and Stein, M. T. **"Product Differentiaiton in Auditing**: Auditor Choice in the market for unseasoned New Issues" Research Monogragh No.13. Vancouver, B.C. **"The Canadian Certified General Accuntants"** Research Foundation. (1987) .

13. Uma, Sekaran, **‘‘Research Methods for Business: A Skill Building Approach’’** ,
7th Edition, John Wiley and Sons Inc., New York,(2003).

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة/ برنامج الماجستير

السيد الأستاذ الفاضل/ .... المحترم

تحية طيبة وبعد،،،

يسرني أن ألفت عنايتكم إلى أن الهدف من هذه الاستبانة هو استجلاء رأيكم فيما تتضمنه من محاور، وذلك بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير في المحاسبة التي يعدها الباحث والموسومة بـ" *مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220)من وجهة نظر معدي القوائم المالية* ***".***

ولما عُرف عنكم من تشجيع دائم ومؤازرة للدراسات والبحوث العلمية ننشد تعاونكم في بذل العناية عند الإجابة عن محاور الاستبانة بما يسهم في إثراء هذه الدراسة بخبراتكم العلمية والعملية، مقدراً تقديراً عالياً استجابتكم وجهودكم وتعاونكم المُثمر، علماً أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي حصراً وستحاط بالسرية التامة وستظهر النتائج الإجمالية في شكل أرقام ومؤشرات عامة. وسيتم تزويدكم بنتائج الدّراسة في حال الانتهاء منها إذا رغبتم بالاطلاع عليها.

شاكراً حسن تعاونكم سلفاً،،،

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

إشـــراف/

د. سليمان حسين البشتاوي – رئيسي

د. حسيـــن على الزيـود _ مشارك

الباحـــث/

حمد عبدالله مطلق المهمل

تـ/0096599778252

00962795846000

Almahamel_h@hotmail.com

البيانات الديمغرافية للعينة

1- المؤهل العلمي:

أ) ثانوية عامه	ب) بكالوريوس	ج) ماجستير	د) دكتوراه	هـ) أخرى (لطفاً اذكرها)

2- الشهادة المهنية:

أ) محاسب قانوني كويتي	ب) محاسب قانوني أمريكيCPA	ج)محاسب قانوني بريطاني CA	د) أخرى (لطفاً اذكرها)

3- التخصص:

أ) محاسبة	ب) إدارة أعمال	ج) علوم مصرفية	د) اقتصاد	هـ) أخرى (لطفاً اذكرها)

4- المستوي الوظيفي في الشركة:

أ) مدير مالي	ب) نائب مدير مالي	ج) مدير تدقيق	د) رئيس قسم المحاسبة	هـ) أخرى لطفاً أذكرها

5- عدد سنوات الخبرة :

أ) 1- 5 سنوات	ب) 6- 10 سنوات	ج) 11 - 15 سنة	د)16 سنة وما فوق

6- برأيك هل هناك أسباب ومعوقات تحول دون تطبيق رقابة جودة أعمال المراجعة في الكويت:

أ) نعم	ب) لا

المحور الاول: يتعلق هذا المحور بالمتطلبات الاخلاقية التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات الخارجي .

م	العبارة	موافق بشكل كبيرً	موافق بشكل متوسط	موافق	غير موافق	غير موافق بشكل كبير
1	يتصف مراجع الحسابات بالاستقامة والأمانة في علاقاته المهنية والتجارية					
2	يجب أن لايكون لمراجع الحسابات علاقة مع التقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات والتي يعتقد أن هذه المعلومات:-					
أ-	تحتوي على عبارات خاطئة اومظللة بشكل كبير .					
ب-	تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة					
ج-	تحذف أو نخفى المعلومات التي يطلب شمولها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضلاً.					
3	يلتزم مراجع الحسابات بالنزاهة (التعامل الصادق والعدل).					
4	يلتزم مراجع الحسابات بحكمه المهني اوالتجاري بمبدأ الموضوعية وعدم التحيز					
5	يلتزم مراجع الحسابات بتجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني .					
6	يلتزم مراجع الحسابات بعدم الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أورب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات التجارية أو المهنية لمصلحته الشخصية أو لمصالح أطراف أخرى .					
7	يحافظ مراجع الحسابات على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة.					
8	يمارس مراجع الحسابات عمله وفقاً لاجتهاده وعنايته والمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمة.					
9	يتخذ مراجع الحسابات خطوات لضمان أن يكون لدى الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته خبره مهنية وتدريب كافي.					
10	يقوم مراجع الحسابات بالإشراف على الأشخاص الذين					

م	العبارة	موافق بشكل كبيراً	موافق بشكل متوسط	موافق	غير موافق	غير موافق بشكل كبير
	تحت سلطته.					
11	يلتزم مراجع الحسابات بتنفيذ القوانين والأنظمة ذات الصلة.					
12	يتجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.					

المحور الثاني :يتعلق هذا المحور بمدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات تعيين فريق عملية المراجعة:

م	العبارة	موافق بشكل كبيراً	موافق بشكل متوسط	موافق	غير موافق	غير موافق بشكل كبير
13	يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لدية معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.					
14	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة للمعايير المهنية.					
15	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة بالمتطلبات التنظيمية والقانونية					
16	يعين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.					
17	يعين مراجع الحسابات الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني.					
18	يعين مراجع الحسابات الذي لديه فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.					
19	يتم تعيين مراجع الحسابات الذي لديه معرفة فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات.					

المحور الثالث: يتعلق هذا المحور بمتطلبات التوجيه والإشراف والأداء لعملية المراجعة:

م	العبارة	موافق بشكل كبيرً	موافق بشكل متوسط	موافق	غير موافق	غير موافق بشكل كبير
20	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشـــراف علـــى عمليـــة المراجعةباعلام أعضاء فريق العملية بمسؤولياتهم.					
21	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشـــراف علـــى عمليـــة المراجعة باعلام أعضاء فريق العمليـــة بطبيعـــة عمـــل المنشأة محل المراجعة.					
22	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشـــراف علـــى عمليـــة المراجعة بأعلام أعضاء فريق العملية بالمسائل التي لهـــا علاقة بمخاطره.					
23	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشـــراف علـــى عمليـــة المراجعة بـــأعلام أعـــضاء فريـــق العمليـــة بالمـــشاكل والصعوبات التي قد تنشأ.					
24	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشـــراف علـــى عمليـــة المراجعة بأعلام أعضاء فريق العملية بالأسلوب المفضل لأداء العملية.					
25	يتم التأكد من قبل فريق العملية أن الأدلة التي تم الحصول كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع.					
26	الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائـــم للمنشأة والقطاع العائد له، ومدى التـــزام المنـــشأة بهـــذا الإطار.					

المحور الرابع : يتعلق هذا المحور بالاستشارات التي يجب ان يقوم بها شريك العملية :

م	العبارة	موافق بشكل كبيراً	موافق بشكل متوسط	موافق	غير موافق	غير موافق بشكل كبير
27	يتم تحديد الأمور التي يحب التشاور بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة					
28	يكون شريك عملية المراجعة أن يكون مسئولا عن فريق المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بشان الأمور الصعبة أو تلك موضع الخلاف.					
29	يكون شريك عملية المراجعة مقتنعاً بان أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة .					
30	يكون شريك العملية مقتنعاً بان الاستشارات والاستنتاجات التي نجمت عنها العملية قد تم توثيقها والاتفاق عليها مع الجهة التي تم استشارتها .					
31	يتم التأكد من أن الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات تم تنفيذها					
32	يقوم شريك عملية المراجعة إبلاغ أعضاء فريق العملية بأنه يكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي له أو الآخرين داخل الشركة .					
33	يتم توثيق بعض الاستشارات والاحتفاظ بها في الجزء الخاص بالرقابة على المهمة في أوراق العمل.					

ملاحظات وإضافات ترونها مناسبة لم ترد في الاستبانة

....

....

....

....

شاكراً حسن تعاونكم ،،،،،،

الباحث

أسمـــاء الأساتذة المحكَّمين للإستبانة

رقم	اسم الدكتور	الجامعة
1	د.سليمان البشتاوي	جامعة آل البيت
2	د.جمال الشرايري	جامعة آل البيت
3	د.محمد الرحاحله	جامعة آل البيت
4	د.غسان مطارنة	جامعة آل البيت
5	د.حسين الزيود	جامعة آل البيت
6	د.إبراهيم البطانية	جامعة آل البيت
7	أ.د.هيل الجنابي	جامعة آل البيت
8	أ.د.محمد العامري	جامعة آل البيت
9	د.زياد الصمادي	جامعة آل البيت
10	أ.د.مروان السمان	جامعة آل البيت
11	د.سالم العون	جامعة آل البيت
12	د.عبدا لوهاب حبش	جامعة الزرقاء الخاصة
13	د.نضال محمد الرمحي	جامعة الزرقاء الخاصة
14	د.هيثم إدريس المبيضين	جامعة الإسراء الخاصة
15	أ.د.إسماعيل خليل	جامعة الإسراء الخاصة
16	د.نضال الخلف	جامعة الإسراء الخاصة
17	د.مهند عتمه	الجامعة الهاشمية
18	د.وليد صيام	الجامعة الهاشمية

19	د.فهيم لوندي	الجامعة الهاشمية
20	أ.د.غالب عوض الرفاعي	جامعة الزيتونة
21	د.سمـــــــــــير البر غوثي	جامعة الزيتونة
22	أ.د.خالد أمين عبدالله	الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية
23	د.منير الحكيم	الاكاديميه العربية للعلوم المالية والمصرفية
24	أ.د.حسين دحدوح	جامعة جدارا
25	أ.د.محمد الخلايله	الجامعة الأردنية
26	أ.د.يوسف سعادة	جامعة العلوم التطبيقية
27	د.غالب الوديان	جامعة العلوم التطبيقية
28	د.خالد الطراونه	جامعة مؤتة
29	د.حاكم رشيد	جامعة مؤتة
30	د.قاسم زريقات	جامعة جرش الأهلية
31	د.رأفت سلامه	جامعة البلقاء
32	د.محمود جلال	جامعة الزرقاء الخاصة

Kuwaiti Auditors Extent of Adherence with the Requirements of Quality Assurance Control under International Standard No. (220)From Point Of View Offinonciol List Editors

By

Hamad Abdullah Mitlaq Almahamel
Supervised by

Dr.Sulaiman Hussain Al Bishtawi

Participant Supervisor
Dr. Hussain Al Zyood

The study aims to measure the extend level of Kuwaiti accountant reviewers' obligation with control requirements on revision activity quality within international revision criterion no (220) from the point of view offinonciol list editors.
review of this study through out the office survey of the books, periodicals, websites, laws, instructions and related international auditing criterion But when it comes to the practical side of the study, it all covered through questionnaire design which will be distributed as random sample of the financial lists of the Kuwaiti public contributed companies where as 175 questionnaire is being distributed, although the analyzed questionnaires are 138 (78.8%).

Discretional statistical methods and one sample t-test used to analyze the data and the hypothesis. We have reached the following results:

1- Kuwaiti reviewers are responsible with the moral profession requirements such as (integrity, objectivity, profession qualification, essential care, secretly, career behavior) listed in the

international revision, criterion No (220) which obligation ratio reached 81.8%.

2- Kuwaiti reviewers are responsible to assign team process according to the international revision criterion No (220) which reached 78%.

3- Kuwaiti reviewers are responsible with direction requirements, performance, achieving incoming revision process with the international revision criterion No (220) which reached 80.2%.

4- Kuwaiti reviewers are responsible to comply with all incoming consultation in the international revision criterion No (220) which reached 85%.

Based on these results, researcher has pointed out the following recommendations:

1- The necessity obligation by the revision offices with legalized requirements whom are very important when achieving revision activities like the incoming ones of the companies law, tax law, institutions, financial lists related to it.

2- The necessity of implementing systematic regulations on the profession performance quality inside the revision office.

3- The necessity of office members in achieving numerous visits to the specified revision office and do well inspection to the internal systematic control, aware the supervisors of the specified revision offices about the problems they are facing and how to solve them.

4- The necessity of using the office terms to computer and advanced methods services in revision process.